



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

FACULDADE DE DIREITO

GRADUAÇÃO EM DIREITO

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO MUSICAL:
*UMA PERSPECTIVA SOBRE A SUA PERTINÊNCIA E EFICÁCIA***

ANA LUÍSA FERREIRA DE AVELAR CARVALHO

BRASÍLIA

2018



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

FACULDADE DE DIREITO

GRADUAÇÃO EM DIREITO

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO MUSICAL:
*UMA PERSPECTIVA SOBRE A SUA PERTINÊNCIA E EFICÁCIA***

AUTORA: ANA LUÍSA FERREIRA DE AVELAR CARVALHO

ORIENTADOR: LUIZ ALBERTO GURGEL DE FARIA

MONOGRAFIA APRESENTADA
COMO REQUISITO PARCIAL À
OBTENÇÃO DO GRAU DE
BACHAREL PELA FACULDADE
DE DIREITO DA UNIVERSIDADE
DE BRASÍLIA – UNB

BRASÍLIA

2018

CARVALHO, Ana Luísa Ferreira de Avelar.

A Imunidade Tributária no âmbito Musical: uma perspectiva sobre a sua pertinência e eficácia. 2018. 54f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade de Brasília, Brasília.

1. Imunidade Tributária 2. Fonograma 3. Videofonograma 4. Música 5. Pirataria 6. EC nº 75/2013

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
GRADUAÇÃO EM DIREITO

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO MUSICAL:
UMA PERSPECTIVA SOBRE A SUA PERTINÊNCIA E EFICÁCIA

ANA LUÍSA FERREIRA DE AVELAR CARVALHO

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB.

APROVADA POR:

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Prof. Mestre Tiago Conde Teixeira

Janaína Santos Castro

BRASÍLIA
2018

AGRADECIMENTOS

A gratidão é uma virtude que engrandece a alma e nos faz perceber quão privilegiados somos. A vida, as conquistas e as pessoas que nos cercam são sempre motivos para celebrar.

Ao Senhor meu Deus: alfa e ômega, princípio e fim. A Ti todo o meu ser e o meu louvor. Obrigada pelo dom da vida e por me permitir receber a capacitação necessária para a consecução dos meus objetivos.

Aos meus pais, Ágda e Milton, e ao meu irmão Daniel, companhias diárias e maiores tesouros que possuo. Agradeço o amor, a paciência, a preocupação, o apoio e a torcida de sempre. É maravilhoso saber que os tenho ao meu lado, continuemos caminhando juntos!

Aos demais familiares: vovó Ilda, tias e tios, primas e primos, madrinhas e padrinho. Em especial, à Aline, que mesmo longe se faz tão presente. Obrigada por olharem sempre por mim e por entenderem as minhas tão frequentes ausências. Guardo todos em meu coração com imenso carinho.

Aos amigos que tanto amo, sejam de longa ou pouca data, de Goianésia ou de Brasília. Cada um sabe a importância que tem na minha vida, pois faço questão de lembrá-los constantemente. Agradeço por poder partilhar o que sou com vocês e receber um pouco de vocês em mim.

À UnB e a todos aqueles que percorreram comigo a vida universitária. Aos professores, mestres do conhecimento que tão prontamente nos auxiliam enquanto buscamos o nosso próprio crescimento acadêmico e intelectual. À querida turma 110, com a qual aprendi que, de fato, a união faz a força. Ao Veredicto e a todos os extensionistas com os quais convivi nesse incrível projeto, obrigada por me fazerem enxergar além da sala de aula. Abrir os olhos é difícil e exige preparação, mas vocês me ampararam nessa jornada. Em especial, agradeço às Marias, essas nove mulheres que partilharam comigo a experiência de compor uma gestão. Doamos até o que não tínhamos, e no final só ficou o amor e o aprendizado. A Extensão foi, sem dúvidas, a parte mais importante da minha universidade.

A todos da 1ª Turma Cível (TJDFT), do Gabinete do Desembargador George Lopes Leite (TJDFT) e do Gabinete do Ministro Luiz Fux (STF), que me apresentaram um pouco da vida profissional e me ensinaram muito do que sei.

A todos do escritório Sacha Calmon – Misabel Derzi. Obrigada por me acolherem tão bem e por permitirem que eu me sinta pertencente. Aprendo todos os dias com vocês, e tenho a certeza de que assim sempre será. Em especial, ao Yann, por ter me auxiliado na formatação e na busca pelo material utilizado na elaboração do presente trabalho.

Ao Professor Gurgel de Faria, por ter aceitado me orientar na elaboração desse trabalho de conclusão de curso. É uma honra poder contar com a ajuda e as sugestões de um professor tão dedicado, íntegro e admirável.

Ao Dr. Tiago e à Janaína, por terem aceitado o convite para compor a banca. É um prazer poder compartilhar com vocês, que tanto me ensinaram, um pouco do que aprendi.

RESUMO

O presente estudo faz um exame da imunidade tributária concedida aos fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil que contenham obras de compositores ou intérpretes brasileiros, proteção inserida na Constituição Federal de 1988 pela EC nº 75/2013. Sob a perspectiva dos direitos fundamentais, que influenciou sobremaneira o constitucionalismo moderno, são analisados os princípios e valores que permeiam o texto constitucional brasileiro, na tentativa de entender a forma pela qual se aplicam ao direito tributário. Nesse viés, são examinadas as limitações ao poder de tributar e, de maneira especial, as imunidades tributárias: suas características gerais, bem como suas principais espécies. Delimitado o plano de fundo teórico e bem delineada a figura estudada, buscou-se destrinchar o novo tipo de imunidade tributária. São apresentadas e analisadas as justificativas para a criação desse benefício constitucional, expondo críticas quanto à juridicidade da medida e evidenciando os desafios que se apresentam à consecução da sua finalidade.

PALAVRAS-CHAVE: Imunidade Tributária; Fonograma; Videofonograma; Música; Pirataria; EC nº 75/2013.

ABSTRACT

This study examines the tax immunity granted to phonograms and videophonograms produced in Brazil containing works by Brazilian composers or interpreters, a protection added to the 1988 Federal Constitution by EC No. 75/2013. In an attempt to understand in which way they apply to tax law, the principles and values that permeate the Brazilian constitutional text are analyzed from a fundamental rights perspective, which has greatly influenced modern constitutionalism. The limitations to the taxation power are examined, with focus on the tax immunities: their general characteristics and their main types. After delimiting the theoretical background and outlining the object of the study, the study sought to unravel this new type of tax immunity. The motives for creating this constitutional benefit are listed and analyzed, with comments to the legality of the measure and highlights to the challenges encountered in carrying out this measure.

KEY WORDS: Tax Immunity; Phonogram; Videophonogram; Music; Piracy; EC No. 75/2013.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – PANORAMA GERAL DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	3
1.1. O direito tributário constitucional sob a perspectiva dos direitos fundamentais	3
1.2. As limitações ao poder de tributar	8
1.3. O instituto da imunidade tributária	12
CAPÍTULO II – OS TIPOS DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS GENÉRICAS	19
2.1. As imunidades genéricas subjetivas	19
2.2. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão	25
2.3. A imunidade dos fonogramas e videofonogramas nacionais	30
CAPÍTULO III – A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL.....	35
3.1. A PEC da Música e suas motivações	35
3.2. As (in)consistências da nova espécie imunizante	40
3.3. A (in)eficácia da imunidade musical	45
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	52

INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional nº 75/2013 inseriu na Constituição Federal de 1988 a imunidade tributária dos fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil que contenham obras musicais de autores e/ou intérpretes brasileiros. Esse tratamento constitucional e tributário dispensado à música nacional aparenta ser acertado, à primeira vista, buscando demonstrar a preocupação do Estado com a cultura, tão cara à humanidade. No entanto, quando analisada mais de perto, a nova hipótese de imunidade apresenta algumas inconsistências de difícil reparação, que maculam a sua inclusão ao texto constitucional.

Procura-se examinar de que maneira a nova imunidade tributária, materializada pela EC nº 75/2013, se assemelha e se distancia das demais formas de imunidade apresentadas no art. 150, VI, da CF/1988, bem como as suas possíveis repercussões, a fim de ponderar se esse meio, escolhido para valorizar as expressões culturais, seria realmente o mais apto a concretizar os objetivos apresentados em sua idealização.

Portanto, pretende-se compreender se a imunidade tributária dos fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil, há pouco inserida no art. 150, VI, da CF/1988, possui os elementos necessários para a sua legitimação enquanto imunidade constitucional, bem como para a efetivação dos objetivos que se propôs a cumprir.

Para isso, será feito um breve estudo sobre os direitos humanos, universais, e sua faceta de direito interno e constitucional, para fins de relacioná-los com o direito tributário, analisando os princípios e valores que não só justificam os tributos, mas também impõem limitações ao poder de tributar. Examinadas tais limitações, o trabalho se voltará a uma delas: a figura da imunidade tributária. Será realizada uma exposição acerca do instituto da imunidade tributária, esmiuçando suas diretrizes gerais e características principais.

Posteriormente, serão apresentadas as espécies genéricas de imunidade tributária, todas previstas no art. 150, VI, da CF/1988, demonstrando a razão de ser e o funcionamento de cada uma, bem como a forma como são aplicadas, sempre destacando o impacto da interpretação jurisprudencial sobre o alcance desses institutos constitucionais.

Por fim, o trabalho focará na imunidade musical. Será analisado o Projeto da Emenda Constitucional que resultou na EC nº 75/2013, para que sejam demonstradas as suas motivações.

Então, será posta a reflexão sobre o acerto ou não do acréscimo da alínea “e” no rol constitucional da imunidade. Ao final, será feito um exame acerca da eficácia da medida como forma de incentivo à cultura brasileira e desestímulo à pirataria, analisando se outras propostas melhor cumpririam o objetivo indicado nas motivações apresentadas na PEC.

CAPÍTULO I – PANORAMA GERAL DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

1.1. O direito tributário constitucional sob a perspectiva dos direitos fundamentais

Tido como um dos resultados das revoluções burguesas, o Constitucionalismo moderno tem em torno de 200 anos, sendo seu marco inicial a Declaração de Direitos da Virgínia, datada de 1776. Nela estão consagradas premissas como a soberania do povo, os princípios universais e os direitos humanos inerentes, que foram reafirmadas por diversas vezes desde então e, até hoje, estão em processo de desenvolvimento e ressignificação.

Um dos ecos do referido documento é a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que estabelece os elementos básicos do direito constitucional moderno ao afirmar, dentre outras considerações, que só tem Constituição a sociedade que assegura a garantia dos direitos e estabelece a separação dos poderes. A partir disso, as Constituições modernas devem sempre tratar daquilo que, em uma perspectiva internacional, denominamos “direitos humanos”.

No século passado, depois de vividos os horrores das Guerras Mundiais, a preocupação com os direitos humanos foi retomada com ainda mais empenho. Os organismos internacionais criados buscaram reforçar a necessidade da primazia pela paz e pelo respeito aos direitos inerentes ao homem. Assim, em 1948 a Assembleia Geral das Nações Unidas proclamou a Declaração Universal de Direitos Humanos.

É interessante evidenciar, ainda, a ratificação de toda essa carga principiológica de proteção de direitos no âmbito das Américas, pelo firmamento da Convenção Americana de Direitos Humanos de 1969, também conhecida como Pacto de San José da Costa Rica.

Os direitos humanos, tratados no âmbito internacional por sua universalidade, uma vez introduzidos e positivados no direito interno dos Estados, em suas Constituições, recebem o nome de direitos fundamentais, estabelecendo regras e bases intransponíveis para os demais direitos e garantias dos cidadãos.¹

Os direitos fundamentais possuem algumas dimensões, que são cumulativas e foram adquiridas ao longo do tempo. A primeira dimensão diz respeito aos direitos de ordem individual,

¹ MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 304.

de vida, liberdade, propriedade, igualdade, segurança e participação política. Os da segunda são os sociais, como a assistência social, saúde, educação, trabalho e igualdade material. Na terceira estão os direitos coletivos e transindividuais, como a paz e o meio ambiente.²

Importante destacar que a Constituição é o elemento central, regramento principal e de mais alta hierarquia dos ordenamentos jurídicos, sendo o seu fundamento de validade. Portanto, ao estabelecer que as Constituições devem primar pelos direitos fundamentais, o direito constitucional moderno estipulou um viés axiológico à aplicação do direito, que deve ser respeitado por todo o ordenamento.

Dessa forma, são fundamentais os direitos que, tendo em vista a sua importância, a própria Constituição confere um regime especial de prevalência, aplicabilidade imediata e eficácia plena. Tais direitos são a expressão concreta dos princípios constitucionais.

Sabemos que a nossa Constituição Federal de 1988 seguiu as balizas dos direitos humanos ao determinar, em seu Preâmbulo, que cuida por:

(...) instituir um Estado Democrático, **destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais**, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.³

Ainda, já no Título I, a CF/1988 elenca os “princípios fundamentais”, dentre os quais destacamos o da “dignidade da pessoa humana”, no art. 1º, III. Sabemos que os princípios, diferentemente das regras - que preveem hipóteses específicas, determinam condutas e prescrevem consequências -, são um conjunto de valores e objetivos consagrados que devem ser viabilizados, difundidos e aplicados com a maior efetividade possível⁴, não sendo um recurso a ser utilizado apenas em caso de lacunas, mas sim um parâmetro para toda a aplicação e interpretação do direito.

Portanto, por força de sua natureza constitucional, os princípios e os direitos fundamentais devem ser observados por todos os ramos do direito, em todos os níveis do ordenamento jurídico. O direito tributário, que está, em grande parte, estabelecido na Constituição - cujo Título VI, Capítulo I, institui o Sistema Tributário Nacional -, não seria exceção à regra.

² *Idem.* p. 312-320.

³ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.

⁴ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Tributação e Direitos Fundamentais*. Em: *Tributação e Direitos Fundamentais*. Coord. Melissa Folmann. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2010. p. 165.

Os princípios tributários abarcados em nossa Constituição, voltados à proteção dos direitos e garantias do contribuinte, bem como à consequente limitação do poder de tributar do Estado, são decorrentes destes direitos fundamentais, contando, pois, com a eficácia imediata que lhes é conferida. Dessa forma, a tributação só pode ser realizada se guardar respeito aos limites constitucionais, porque estes, além de traduzirem os princípios estabelecidos, também estão acompanhados da autorização do cidadão, efetivada pela representação política, que legitima o ato de tributar.⁵

Nesse sentido, José Augusto Delgado:

[o] direito tributário há de ser visto e compreendido como inserido no campo da responsabilidade a que todas as entidades jurídicas têm, que é a de **cumprir as destinações contidas na Carta Magna e na vontade popular, especialmente as de respeitar a dignidade humana e os valores da cidadania**. Estes valores, entre outros, são os objetivos fundamentais visados pela República Federativa do Brasil, constituída em um regime democrático.⁶

Sendo assim, é necessário ressaltar que, além de direcionar a atuação estatal, a CF/1988 também delimita os deveres dos contribuintes, enquanto cidadãos que também estão envolvidos na efetivação dos princípios consagrados. Ora, se o poder de tributar encontra limites na Constituição, nela também encontra a sua legitimidade.⁷

O viés axiológico da interpretação do direito, bem como a primazia da concretização dos direitos fundamentais, fazem com que a tributação tenha mais do que apenas a perspectiva fiscal de arrecadação de valores para o Estado, buscando atingir os fins constitucionais: sociais, políticos e econômicos.⁸ Leciona o Professor Sacha Calmon que “um tributo não pode ter outro escopo que o de instrumentar o Estado a alcançar o bem comum”.⁹

Ainda nessa lógica:

A vinculação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais é uma tendência da doutrina contemporânea, que se consolida a partir da conscientização de que a tributação

⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 34 e 162.

⁶ DELGADO, José Augusto. *A Interpretação Contemporânea do Direito Tributário e os Princípios da Valorização da Dignidade Humana e da Cidadania*. Em: *Tributos e Direitos Fundamentais*. Coord. Octavio Campos Fischer. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 156.

⁷ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 85.

⁸ *Idem*. p. 87.

⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 46.

existe como forma de realização da justiça social, a fim de que se alcance o propósito estabelecido no Texto Constitucional de uma vida digna para todos.¹⁰

Ou seja, muito mais do que suprir as necessidades estatais, a arrecadação de tributos também se traduz como instrumento de efetivação e fortalecimento dos objetivos constitucionais, tendo a finalidade, assim como todo o ordenamento jurídico, de cumprir com as exigências não só formais, mas também materiais das normas impostas pelo direito, que não pode se distanciar da realidade social. Sempre embasados na dignidade da pessoa humana, busca-se o desenvolvimento.¹¹

Conforme já mencionado, além da postura de ação positiva da tributação na realização dos direitos fundamentais, o poder de tributar também deve estar passivamente sujeito a esses direitos, porque uma atuação impositiva do Estado, quando começa a invadir os direitos dos cidadãos-contribuintes, deixa de ser legítima.

É nesse contexto que Regina Helena Costa revela o princípio constitucional implícito da “*não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*”. Com esse conceito, a autora procura discorrer sobre a questão da seguinte forma: apesar de a atribuição de exações para as mais diversas situações ser algo constitucionalmente resguardado, bem como elemento essencial na concretização dos princípios e dos direitos fundamentais, tal ato não pode tolher os demais direitos que possuem previsão na Constituição, sendo por eles limitado. Toda a tributação deve estar em consonância o texto constitucional, seja direta e ativamente, ou de maneira passiva e indireta.¹²

Nesses termos, reitera a professora:

Em outras palavras, se o ordenamento constitucional ampara determinados direitos, não podem ao mesmo tempo, compactuar com a obstância ao seu exercício, mediante uma atividade tributante desvirtuada. A atividade tributante do Estado deve conviver harmonicamente com os direitos fundamentais, não podendo conduzir, indiretamente, à indevida restrição ou inviabilização de seu exercício.¹³

¹⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação e Direitos Fundamentais*. Em: *Tributos e Direitos Fundamentais*. Coord. Octavio Campos Fischer. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 9.

¹¹ DELGADO, José Augusto. *A Interpretação Contemporânea do Direito Tributário e os Princípios da Valorização da Dignidade Humana e da Cidadania*. Em: *Tributos e Direitos Fundamentais*. Coord. Octavio Campos Fischer. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2004. p. 157-158.

¹² COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 87.

¹³ *Idem*.

Assim, fundados na perspectiva de que o direito tributário atual, seja em nível constitucional ou em qualquer outro do ordenamento jurídico, deve respeitar as limitações não só normativas, mas também principiológicas a ele impostas, o que se prevê é a necessidade de uma constante readaptação, dentro dos limites existentes, para que a tributação possa sempre cumprir com a sua função de impulsionar o desenvolvimento socioeconômico e de resguardar a dignidade da pessoa humana em qualquer contexto ou realidade social, seja ao direcionar parte daquilo que foi arrecadado ao cumprimento dos objetivos do Estado social, seja se abstendo de exercer tal potestade de forma abusiva.

A readaptação ao momento se deve ao fator da “inesgotabilidade” dos direitos fundamentais. Conforme disciplina a Professora Misabel Derzi, em nota atualizadora:

Da constatação de que os direitos humanos, como, aliás, os direitos em geral, são continuamente confirmados e descobertos pela humanidade (o homem conhece a si mesmo) em um permanente envolver histórico, decorrem a sua irreversibilidade e inesgotabilidade, como atributos inerentes.¹⁴

Isto é, conforme for evoluindo a sociedade, novas necessidades serão apresentadas, assim como algumas dificuldades serão superadas. O importante é nunca deixar de atender às demandas sociais que irão aparecer e àquelas que continuarão existindo.

A Professora, no trecho acima, ainda faz referência à irreversibilidade dos direitos fundamentais. A menção é no sentido de frisar que os direitos e garantias individuais, dos quais se serve também o direito tributário, estão previstos como cláusulas pétreas no art. 60, § 4º da CF/1988, o que garante que, mesmo se houver uma completa mudança no contexto social, ainda deverá ser mantido e observado o princípio da dignidade da pessoa humana e os demais direitos humanos positivados no texto constitucional.

Portanto, temos que o direito tributário, constitucional ou não, está diretamente relacionado aos direitos fundamentais, sendo por eles legitimado e limitado. Quando a tributação, ainda que pareça formalmente pertinente, não respeita tais direitos, ela deve ser considerada ilegal, inválida e inconstitucional.¹⁵

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 27.

¹⁵ ICHIHARA, Yoshiaki. *Tributação e Direitos Fundamentais: propostas de efetividade*. Em: *Tributação e Direitos Fundamentais*. Coord. Melissa Folmann. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2010.

1.2. As limitações ao poder de tributar

Em decorrência da vinculação da tributação aos direitos fundamentais consagrados em âmbito constitucional, temos as “limitações ao poder de tributar”. Fazem parte desse gênero diversos princípios, bem como as imunidades tributárias.¹⁶ Essas estruturas de balizamento estão, em parte, previstas na Seção II do Capítulo da CF/1988 que trata sobre o Sistema Tributário Nacional, no qual são apresentadas diversas vedações impostas aos entes tributantes, mas onde também se toma o cuidado de mencionar que não há “prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, isto é: as previsões não são exaustivas.¹⁷

Regina Helena Costa ainda destaca a “repartição de competências tributárias” como outro tipo de limitação ao poder de tributar, afirmando que:

A Lei Maior, ao delimitar a aptidão para instituir impostos cabente a cada ente federativo, em caráter privativo, exclui as demais pessoas políticas da mesma aptidão. Igualmente, quando traça as competências administrativas que pressupõem a exigência de tributos vinculados a uma atuação estatal, consoante as regras-matrizes de incidência que estabelece.¹⁸

Sobre a questão, entendemos que a repartição de competências não faz parte do sentido estrito do termo “limitações ao poder de tributar”, pois este diz respeito às barreiras constitucionais, advindas de uma reflexão axiológica, impostas ao exercício da tributação, contendo a atuação estatal. A atribuição de competência, portanto, seria apenas uma orientação na forma da realização da atividade do Estado, o que a insere apenas em um conceito amplo de “limitação”, não sendo esse o adotado no direito tributário.¹⁹

Assim, partindo da análise das limitações ao poder de tributar *stricto sensu*, e desde já anunciando que as imunidades tributárias serão tratadas de forma mais detalhada ao longo do

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 28 e 30.

¹⁷ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988. “Art. 150. **Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte**, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...)”

¹⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 40-41.

¹⁹ BASTOS, Ricardo Victor Ferreira. *A Imunidade Instituída pela Emenda Constitucional nº 75/2013 e sua Caracterização no Ordenamento Jurídico Nacional*. Em: *Direito Tributário Constitucional: Temas Atuais Relevantes*. Coord. Valadão, Marcos Aurélio Pereira; Meira, Liziane Angelotti; Borges, Antônio de Moura. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2015. p. 201.

presente trabalho, passamos a cuidar especialmente dos chamados princípios, principalmente os tributários.

Frisamos que a inserção dos princípios nas constituições é uma forma de positivação de valores axiológicos que, por essa razão, devem ser observados e aplicados como normas jurídicas.²⁰ Isso posto, são inúmeras as conceituações atribuídas ao termo “princípio”. Dentre elas, Celso Antônio Bandeira de Mello indica a fundamentalidade desses que seriam as bases e os núcleos do sistema jurídico, traduzindo a sua lógica e harmonia²¹, de forma que não podem, os princípios, ser analisados em uma perspectiva desligada do todo que compõem.

Por sua vez, Roque Antônio Carrazza preceitua:

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

O Professor Sacha Calmon entende que os princípios constitucionais ditam os sentidos materiais que devem ser observados não só na criação, como também na interpretação das leis por todos os aplicadores do direito²². Nessa mesma orientação, a Professora Misabel Derzi destaca, em nota de atualização aos escritos de Aliomar Baleeiro, que a doutrina tradicional postula que as normas principiológicas, sejam elas implícitas ou explícitas, são de ordem estrutural, dando sustentação ao sistema e sentido às regras.²³

Na mesma esteira, Regina Helena Costa, já adentrando no âmbito tributário, aduz:

(...) os princípios constitucionais tributários (...) orientam o válido exercício da competência tributária (...) e são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas.²⁴

²⁰ FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A Extrafiscalidade e a Concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais*. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 38-39.

²¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 87.

²² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 135.

²³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 34.

²⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 41.

Desse modo, os princípios tributários se apresentam como limitações ao poder de tributar, decorrente dos princípios, direitos e garantias fundamentais também estabelecidos, implícita ou explicitamente pela Constituição. O Professor Sacha Calmon lista os princípios tributários expressos,²⁵ dentre eles estão o da legalidade formal e material, irretroatividade, anterioridade, isonomia tributária, capacidade contributiva e o não confisco. Elenca, ainda, aqueles que não são denominados “princípios tributários”, mas também são essenciais a esse ramo do direito, tais como o da unidade nacional, o princípio federativo da uniformidade da tributação federal, o do tratamento fiscal diferenciado para fins de amenização das desigualdades regionais, entre outros.

É possível, portanto, apontar algumas facetas do conceito “princípios” na aplicação do direito tributário. Ora, as imunidades não se confundem com eles, mas deles decorrem. O inverso, no entanto, não ocorre.

A situação nos é esclarecida pelos ensinamentos da Professora Misabel Derzi, que diz:

Os princípios jurídico-constitucionais limitam o poder de tributar, mas são funcional e logicamente diferentes. A rigor são diretrizes, mandamentos nucleares alicerçantes do sistema, que ora inspiram as normas atributivas de poder, ora as normas denegatórias de competência (imunidades), ora se convertem em requisitos ou critérios de validade formal ou material à criação de normas jurídicas, cuja observância levará ao bom exercício da competência tributária (legalidade, anterioridade, isonomia, etc.).²⁶

Dessa maneira, tendo sempre em mente a axiologia dos direitos e garantias fundamentais, que são os objetivos finais e razões principais do ordenamento jurídico em sua compreensão moderna, ficam claros os diferentes papéis dos princípios.

Por “inspirar normas atributivas de poder”, temos que alguns princípios incentivam alguns aspectos da tributação, e até instituem a própria tributação, condicionando-a, no entanto, à observação dos moldes estabelecidos, para que possam ser efetivados certos propósitos constitucionais como, por exemplo, o desenvolvimento de determinadas regiões em posição de desvantagem.

Por “inspirar normas denegatórias da competência”, concluímos que as imunidades não se enquadram como princípios, sendo apenas uma forma de suas formas de efetivação, já que eles possuem uma atuação muito maior do que apenas a determinação de situações que não sofrerão

²⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 161.

²⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 658.

tributação. Como veremos adiante, as imunidades, igualmente partilhando da intenção de fazer valer e ajudar na concretização de princípios constitucionais, pressupõem a inexistência da competência tributária, enquanto o papel dos princípios que primeiramente foi apresentado exige tal competência.²⁷

Antes de passar para a última forma revelada pela doutrinadora, é importante destacar que, apesar da dicotomia, as situações não são incompatíveis. Não há contradição no entendimento de que os princípios ensejam tanto a necessidade da criação de tributos quanto a de se excluir algumas situações do seu alcance. Por exemplo, do princípio federativo derivam tanto a atribuição de competência tributária a cada ente da federação quanto a estipulação das imunidades recíprocas entre os mesmos entes.²⁸ Ambas as situações procuram levar o princípio à sua máxima efetividade.

Por fim, dentro de nossa área de estudo, os princípios enquanto “requisitos ou critérios de validade formal ou material à criação de normas jurídicas, cuja observância levará ao bom exercício da competência tributária” são mais tangíveis e de fácil interpretação para a sua aplicação, posto que mais diretos. Por exemplo, o conceito do princípio da anterioridade é mais fechado que o da dignidade da pessoa humana. Nem por isso, no entanto, deixa de ter o grau de abstração dos princípios, ou seu nível de relevância.

Com isso, retomamos o ponto referente à diferenciação entre regras e princípios. Já cuidamos de abordar tal mérito no tópico passado, mas é importante lembrar que o ponto de divergência entre normas e princípios é basicamente o relativo ao contraponto da generalidade dos princípios com a concretude das normas. A amplitude dos conceitos utilizados nos princípios tende a buscar o seu maior alcance, e é por isso, e pelo fato de que devem sempre prevalecer e ser observados, que os princípios tributários são denominados princípios, ainda que guardem semelhança com a sistemática das regras. Nesse viés:

Os chamados princípios tributários que limitam o poder estatal de tributar, na verdade são regras (normas em sentido estrito), que devem ser aplicadas tal e qual sua previsão constitucional. Assim, podem adquirir a função de comandos nucleares do sistema, no sentido de que sua aplicação é inafastável. Tratam-se, portanto, de regras que se traduzem em direitos dos contribuintes, limitando, por isso, o poder estatal de tributar.²⁹

²⁷ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 42.

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 33.

²⁹ SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem. *Aspectos doutrinários e jurisprudenciais das limitações ao poder de tributar*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 89. p. 160-198. 2009.

Dado o panorama geral sobre os princípios gerais e princípios tributários enquanto espécies do gênero “limitação ao poder de tributar”, que procuram balizar o exercício estatal da tributação, reiteramos ser essencial a primazia dos direitos fundamentais no âmbito fiscal.

1.3. O instituto da imunidade tributária

A outra limitação ao poder de tributar são as imunidades tributárias. Como visto, essas figuras não são princípios, mas deles decorrem. Entretanto, não necessariamente de cada princípio surgirá uma imunidade. Por exemplo, princípios como a legalidade e a anterioridade não têm o condão de gerar uma norma imunizante.³⁰ O instituto, em realidade, se apresenta como direito fundamental que é instrumentalizado para resguardar outras garantias e direitos fundamentais. Dessa maneira, as imunidades tributárias ocupam lugar de destaque e de grande proteção no ordenamento jurídico, uma vez que se enquadram como cláusulas pétreas.³¹

Para falar de imunidade, é importante passar pelo âmbito da competência tributária, que pode ser conceituada como a “liberdade de instituir tributos dentro de certos limites, desenhados pela Constituição”, o “poder tributário delimitado pelas normas definidoras do seu exercício”³². Nesse sentido:

O poder de criar tributos é repartido entre vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição. Temos assim a competência tributária - ou seja, a aptidão para criar tributos - da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance**, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação de tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos.³³

Isto posto, podemos entender que as imunidades tributárias se inserem na esfera da competência tributária, uma vez que se apresentam como uma limitação ao poder de tributar

³⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 31.

³¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 90.

³² *Idem*. p. 49 e 61.

³³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 135.

justamente porque impedem que sobre determinadas pessoas, situações e objetos sejam instituídos certos tributos, ou, como afirma o Professor Sacha Calmon, proíbem que o legislador exerça sua competência tributária.³⁴ Nessa esteira, seguimos o entendimento da Professora Misabel Derzi, que leciona no sentido de que a norma de competência tributária seria o resultado da subtração entre normas de atribuição de poder e aquelas que são denegatórias de poder, isto é, as imunidades.³⁵

Os dois tipos de norma mencionados estão inseridos no plano constitucional, derivados do Poder Constituinte Originário, e, portanto, são concomitantes, de forma que não se entende correto falar que a imunidade é uma forma de exclusão da competência tributária, pois isso daria a entender que uma preexiste à outra. Por essa razão, Regina Helena Costa elucida que “a competência tributária já nasce desprovida do campo constitucionalmente imune”.³⁶

Alguns doutrinadores apresentam a possibilidade de se encaixar a imunidade na esfera da incidência tributária, e não da competência. Nesse viés, o Professor Sacha Calmon entende que “os dispositivos constitucionais imunizantes ‘entram’ na composição da hipótese de incidência das normas de tributação, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes”.³⁷ Contudo, a proposição da imunidade enquanto “hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada” não nos parece acertada.

Explica-nos Regina Helena Costa que a norma imunizante possui caráter estrutural, ou seja, está voltada para o ordenamento jurídico, balizando-o, o que irá ocorrer de forma desvinculada ao suporte fático. Por sua vez, o domínio da incidência está voltado para a realização fática, ou não, de uma norma de comportamento, que está diretamente ligada à conduta das pessoas. Dessa forma, se uma norma não incide sobre determinada situação, é porque aquela situação é irrelevante ao ordenamento jurídico. Sendo de extrema relevância e tendo o condão de regular o ordenamento, a imunidade não pode ser entendida como hipótese de não incidência.³⁸

³⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 135.

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 378.

³⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 49.

³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 139.

³⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 45-49.

Por todo o exposto, percebemos que as normas de imunidade somente possuem sentido quando atreladas às normas atributivas de poder, que por elas são delimitadas “de forma lógica e não sucessiva no tempo”.³⁹ Do contrário, caso analisadas separadamente, elas seriam um *non sense*, não teria um significado lógico que as justificasse.⁴⁰ Sua interpretação deve ser sistemática.

É necessário destacar, ainda, alguns aspectos das imunidades. Por exemplo, elas possuem eficácia ampla e imediata por serem normas proibitivas.⁴¹ Apesar de, em sua maioria, estarem voltadas aos impostos, não há nenhuma regra que proíba que sejam instituídas para os demais tributos, desde que cumpram sua finalidade extrafiscal. Por fim, ressaltamos que tal tipo de norma atinge apenas as obrigações principais das relações tributárias, que estão relacionadas à prestação pecuniária do tributo. As obrigações acessórias devem ser mantidas, até para que se demonstre que o ente imune continua fazendo jus ao benefício que lhe foi constitucionalmente concedido, e se forem descumpridas também ensejarão sanções, que igualmente não estão abarcadas pela imunidade.⁴²

Conforme brevemente mencionado acima, as imunidades possuem um caráter extrafiscal. A face fiscal da tributação está voltada para a arrecadação de receitas para o subsídio das atividades estatais. Por sua vez, a extrafiscalidade é uma técnica com finalidade regulatória, sendo uma forma pela qual a tributação realizada pelo Estado atua no domínio econômico, a fim de estimular ou desestimular alguns setores para cumprirem objetivos econômicos, políticos, sociais e culturais. O aspecto extrafiscal dos tributos não decorre deles naturalmente, devendo ser buscado pelo legislador, e a instituição das imunidades foi um dos métodos encontrados pelos constituintes para desempenhar tal propósito.⁴³

Além do que já se colocou, importante apontar que as imunidades também possuem a natureza de direito público subjetivo, em uma perspectiva material. Vejamos:

³⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 30.

⁴⁰ *Idem*. p. 377.

⁴¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 65.

⁴² *Idem*. p. 51-55.

⁴³ BASTOS, Ricardo Victor Ferreira. *A Imunidade Instituída pela Emenda Constitucional nº 75/2013 e sua Caracterização no Ordenamento Jurídico Nacional*. Em: *Direito Tributário Constitucional: Temas Atuais Relevantes*. Coord. Valadão, Marcos Aurélio Pereira; Meira, Liziane Angelotti; Borges, Antônio de Moura. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2015. p. 217-225.

Observa-se, assim, um efeito reflexo resultante da norma jurídica que torna a tributação imune: tal norma, de um lado, impede que a entidade impositora avance no mister tributacional em detrimento da pessoa ou situação protegidas e, de outro, confere aos beneficiários da imunidade um direito público subjetivo de não serem incomodados pela via do tributo. Assim, a norma imunizadora, nesse duplo papel, ao mesmo tempo em que delinea a competência tributária, restringindo-a negativamente, outorga a seu destinatário o direito de não sofrer a ação tributária do Estado.⁴⁴

O porquê da concessão desse direito subjetivo, pautado na extrafiscalidade da tributação, está justamente na ligação entre as limitações ao poder de tributar e os princípios, direitos e garantias fundamentais. Sabemos que, por mais que sejam necessários e legítimos, os tributos não deixam de intervir no exercício de alguns direitos, principalmente os de liberdade e propriedade. O estabelecimento de imunidades permite que, quando houver especial interesse constitucional, os princípios, direitos ou garantias constitucionais não sejam inibidos e possam ter eficácia plena, culminando na concretização e densificação dos mesmos.⁴⁵

Isto é, as normas imunizantes “decorrem dos sublimes princípios e garantias constitucionais, os quais, dotados de expressiva carga axiológica, são vocacionados a limitar o poder de tributar das entidades impositoras”.⁴⁶ A finalidade é a preservação dos mais variados valores de relevante interesse nacional, valores esses que foram juridicizados pelo direito positivo e constitucionalmente protegidos.⁴⁷ Regina Helena Costa afirma que as imunidades são consequências de um princípio em especial, o qual ela nomeou de “*princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*”, se relacionando com as outras normas constitucionais, não taxativas, que as dão sentido, bem como direcionam todo o ordenamento jurídico.⁴⁸ A Professora Misabel Derzi completa: “as imunidades somente se explicam e se justificam se buscarmos os princípios que as inspiram”.⁴⁹

⁴⁴ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Imunidade Tributária Musical e Liberdade de Expressão Artística*. Em: *Tributação: Democracia e Liberdade*. Coord. GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 870.

⁴⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 51 e 78.

⁴⁶ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Imunidade Tributária Musical e Liberdade de Expressão Artística*. Em: *Tributação: Democracia e Liberdade*. Coord. GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 865.

⁴⁷ *Idem*.

⁴⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 131-132.

⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 280.

Com isso, trazemos algumas propostas de conceitos de imunidade tributária que nos parecem acertados:

Norma constitucional de desoneração tributária que, justificada no plexo de caros valores proclamados na Carta Magna, inibe negativamente a atribuição de competência impositiva e credita ao beneficiário o direito público subjetivo de não incomodação perante a entidade tributante.⁵⁰

(...) hipóteses intangíveis por regras tributárias impositivas, as quais visem resguardar valores constitucionalmente prestigiados, dentre os quais se destacam direitos fundamentais correlacionados a abstenções ou prestações positivas vinculadas aos fins do Estado.⁵¹

Necessário relembrar que as normas imunizantes ainda possuem o *status* de cláusulas pétreas, protegidas pelo art. 60, § 4º, IV, da CF/1988, uma vez que se relacionam com os direitos e garantias fundamentais.

Conforme exposto, as imunidades se distanciam das hipóteses de não incidência. Contudo, por vezes a Constituição utiliza tal termo, bem como outros que não são tecnicamente corretos, ao instituir uma norma imunizante. Ressaltamos que “toda regra prevista no texto da Constituição Federal que impeça o exercício da competência tributária é imunidade, independentemente da palavra utilizada para tratar o assunto”.⁵²

Bem delimitado o âmbito da imunidade tributária, passamos a pontuar as diferenças que o instituto guarda com a figura da isenção. A primeira é que, necessariamente, as imunidades estão no plano constitucional enquanto as isenções são de natureza infraconstitucional. Isso, por si só, revela que as imunidades são mais estáveis, visto seu enrijecimento constitucional. As isenções, por sua vez, são normas legais que podem facilmente ser revogadas através da atuação do poder legislativo e que “veicula interesses mais comuns, por si só mutáveis”,⁵³ mutação que ocorrerá de acordo com a realidade social do momento.

⁵⁰ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Imunidade Tributária Musical e Liberdade de Expressão Artística*. Em: *Tributação: Democracia e Liberdade*. Coord. GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 872.

⁵¹ WASSERMAN, Rafhael. *Notas sobre a Imunidade Musical: Liberdade de Expressão Artística e Cultura Nacional*. Em: *Tributação: Democracia e Liberdade*. Coord. GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 850.

⁵² BASTOS, Ricardo Victor Ferreira. *A Imunidade Instituída pela Emenda Constitucional nº 75/2013 e sua Caracterização no Ordenamento Jurídico Nacional*. Em: *Direito Tributário Constitucional: Temas Atuais Relevantes*. Coord. Valadão, Marcos Aurélio Pereira; Meira, Liziane Angelotti; Borges, Antônio de Moura. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2015. p. 201.

⁵³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 140.

O segundo aspecto significativo é que a isenção sai do campo da competência para integrar o da incidência, reduzindo sua abrangência, havendo concomitância entre a hipótese de incidência e a isenção estabelecida⁵⁴. Não mais se fala de definição de competência, mas sim de seu exercício. Dessa maneira, ao ser criada uma norma isentiva, impede-se a “atuação da hipótese de incidência tributária”, de forma que não ocorrerá fato jurídico tributário, tampouco, conseqüentemente, a tributação.⁵⁵

Por fim, cabe-nos falar acerca de algumas das classificações das imunidades tributárias, que são determinadas de acordo com diferentes aspectos. Quanto à origem, por exemplo, as imunidades podem ser ontológicas - quando são conseqüências lógicas de algum princípio constitucional de forma que, mesmo se não fossem explícitas, teriam plena eficácia - ou políticas, quando priorizam certos valores e princípios, ainda que não se apresentem como conclusão lógica e inevitável desses.⁵⁶ Assim, firmamos que a norma constitucional imunizante pode ser expressa ou implicitamente necessária, o que culmina em uma outra classificação: imunidades implícitas ou explícitas.⁵⁷

Ainda, podem ser incondicionadas ou condicionáveis. Apesar de sempre estarem previstas constitucionalmente, algumas das imunidades são estabelecidas com a possibilidade de regulamentação legislativa, que determinará os requisitos a serem preenchidos para a sua concessão: isto é, são normas de eficácia imediata, mas contida. As incondicionadas prescindem dessa regulamentação posterior, sendo de eficácia imediata e plena.⁵⁸

As normas imunizantes também são classificadas como subjetivas, objetivas ou mistas, quando analisadas através do parâmetro para a sua concessão. Serão subjetivas quando atribuídas a pessoas e entes, em razão de suas condições, natureza jurídica e papel desempenhado. Por sua vez, serão objetivas quando recaírem sobre coisas, fatos ou situações. Por decorrência lógica,

⁵⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 377.

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 115 e 116.

⁵⁶ *Idem*. p. 142 e 143.

⁵⁷ *Idem*. p. 144.

⁵⁸ BASTOS, Ricardo Victor Ferreira. *A Imunidade Instituída pela Emenda Constitucional nº 75/2013 e sua Caracterização no Ordenamento Jurídico Nacional*. Em: *Direito Tributário Constitucional: Temas Atuais Relevantes*. Coord. Valadão, Marcos Aurélio Pereira; Meira, Liziane Angelotti; Borges, Antônio de Moura. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2015. p. 208.

beneficiarão certas pessoas, mas não abarcam todos os tributos que incidem sobre o sujeito beneficiado, apenas aqueles atrelados aos fatores objetivos determinados. Portanto, a imunidade subjetiva abrange a objetiva, mas o contrário não acontece. Enfim, as mistas são as que, de uma só vez, concedem o benefício a pessoas específicas, porém incidindo apenas sobre bens, fatos ou situações igualmente delimitadas.⁵⁹

Finalmente, as imunidades são divididas entre genéricas e específicas, segundo o seu “alcance” ou “grau de intensidade e amplitude”. São genéricas aquelas contempladas no art. 150, VI, da Constituição Federal, que abrangem todos os impostos que recaem sobre as pessoas, objetos, fatos e situações especificadas, resguardando diversos valores contemplados pela Constituição. Enquanto isso, as específicas, que podem ser encontradas ao longo de todo o texto constitucional, são “em geral restritas a um único tributo - que pode ser um imposto, taxa ou contribuição -, e servem a valores mais limitados ou conveniências especiais”.

Postas as circunstâncias que justificam a instituição das imunidades, bem como analisadas suas características gerais e outros detalhes importantes para a compreensão do instituto, avançamos para uma análise mais detida das imunidades genéricas. Sublinhamos que, no presente trabalho, não serão examinadas as imunidades específicas.

⁵⁹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 115 e 116.

CAPÍTULO II – OS TIPOS DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS GENÉRICAS

2.1. As imunidades genéricas subjetivas

Na intenção de mostrar de que forma alguns princípios constitucionais são realizados através das imunidades tributárias, e sem qualquer pretensão de esgotar a matéria, passaremos à análise das imunidades genéricas, que estão previstas no art. 150, VI, da Constituição Federal de 1988. Nas alíneas “a”, “b” e “c” estão as imunidades genéricas subjetivas.⁶⁰

A primeira que nos é apresentada - e a mais antiga delas, já que está prevista expressamente desde a Constituição de 1891 - é a imunidade recíproca, assim denominada por ser uma vedação mútua entre os entes da federação, que os impede de estabelecer impostos uns sobre os outros. Influenciada pela doutrina e jurisprudência norte-americana⁶¹, é um exemplo de imunidade ontológica, porque existiria ainda que não estivesse explicitamente prevista no texto constitucional, uma vez que é decorrência lógica de dois princípios: o federativo e o da isonomia.

Sendo, principalmente, resultado da forma federativa do nosso Estado, a imunidade instituída na alínea “a” do art. 150, VI, da CF/1988, busca preservar a autonomia de cada uma das pessoas políticas, concretizando a isonomia existente entre elas e evitando possíveis hierarquizações. O federalismo, disposto no preâmbulo da CF/1988 e consolidado em seu art. 60, § 4º, I, permite o surgimento de uma descentralização política a partir da descentralização determinada juridicamente⁶², o que é relevante para a democracia, pois evita a concentração de

⁶⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988. “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;” Ainda, importante destacar que o STF tem relativizado a questão subjetiva da imunidade para dar mais foco à sua finalidade, é o caso do RE 253.472/SP.

⁶¹ O famoso caso “*McCulloch vs. Maryland*”, julgado pela Suprema Corte Americana em 1819, foi o primeiro a reconhecer a imunidade recíproca, cujo estudo foi se desenvolvendo nos Estados Unidos conforme o passar dos anos. Importante destacar, todavia, que é preciso ter cuidado ao utilizar os precedentes americanos no direito brasileiro, pois nem tudo se aplica à nossa realidade. É o que nos ensina Aliomar Baleeiro em *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 390-393.

⁶² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 398.

poder em torno de um só ente, normalmente distanciado dos interesses reais da população, e instiga uma maior participação política, ajudando na redução das desigualdades e impulsionando o desenvolvimento das diversas regiões. Nesse sentido:

Em um país de grande extensão territorial e elevado número de habitantes como no nosso, restabelecer o equilíbrio federativo, através da concessão de maior autonomia aos entes regionais e locais, é fazer crescer a representação legislativa do cidadão, o qual passa a interferir na formação de ordens jurídicas que têm base territorial menor.⁶³

Nessa esteira, a imunidade recíproca é consequência lógica do princípio federal porque aceitar que um ente da federação estabeleça sobre outro um imposto, espécie tributária que não possui vinculação com qualquer atividade estatal e é simples manifestação do poder de tributar em sua perspectiva fiscal, seria admitir que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal possam se sobrepor uns aos outros, o que seria pouco democrático. Como menciona o Professor Sacha Calmon, “governo não paga a governo”.⁶⁴

Essa espécie de imunidade também emana do princípio da capacidade contributiva, que é uma das manifestações do princípio da isonomia e busca atingir uma justiça fiscal, estando prevista no art. 145, § 1º, da CF/1988. De início, pela generalidade da tributação, todos devem pagar tributos. No entanto, pela máxima, a igualdade também significa tratar desigualmente os desiguais, de forma que aqueles que não possuem capacidade contributiva devem ser preservados da incidência de determinados tributos.⁶⁵

Importante destacar que “capacidade contributiva” é a aptidão para suportar a carga tributária imposta e pressupõe a capacidade econômica, mas o inverso não ocorre. Mesmo se a pessoa ou entidade tiver capacidade econômica, por possuir rendimentos, se a sujeição à tributação lhe privar de condições mínimas, ou impedir seu funcionamento, ela não terá capacidade contributiva.⁶⁶ Dessa maneira, a imunidade recíproca impede que as pessoas políticas sejam tributadas porque são desprovidas de capacidade contributiva, uma vez que os seus recursos não

⁶³ *Idem.* p. 401.

⁶⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 248.

⁶⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 81 e 133.

⁶⁶ *Idem.* p. 93-96.

constituem riqueza passível de tributação, já que são destinados à prestação dos serviços públicos que a elas competem.⁶⁷

Por essas razões é que, no art. 150, § 2º, da CF/1988, a imunidade em comento é estendida às autarquias e às fundações do Poder Público, naquilo que estiver vinculado às suas finalidades essenciais, de caráter público. Ainda, o STF tem reconhecido que ela também alcança as empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviços públicos exclusivos ou essenciais. Importante frisar que as entidades que gozarem do benefício fiscal em questão não podem explorar atividade econômica com fins lucrativos, tampouco estar em regime concorrencial, pois se não seria caracterizada vantagem ilícita.⁶⁸

Destacamos, ainda, que a previsão de que a imunidade recíproca se estende sobre “patrimônio, renda ou serviços” dos entes da federação possui sentido amplo, não se sujeitando a conceituações restritivas advindas de legislação infraconstitucional.⁶⁹ Isto é, a imunidade deve abranger não apenas os impostos cujos fatos geradores forem o patrimônio, a renda ou os serviços das pessoas previstas, mas também aqueles “que, formalmente incidentes sobre outras realidades, viessem a molestar o patrimônio ou a renda das mesmas à luz do princípio da capacidade contributiva”.⁷⁰ Até porque estamos diante de uma imunidade subjetiva, não objetiva.

Na alínea “b” do artigo da Constituição que traz as imunidades genéricas está aquela voltada aos “templos de qualquer culto”, instituída com vistas a resguardar o direito fundamental garantido no art. 5, VI, da CF/1988, o qual diz que “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias”, bem os dos incisos VII e VIII⁷¹.

Tal imunidade não alcança apenas o templo religioso, mas sim a entidade mantenedora do templo. O § 4º do art. 150, no entanto, preceitua que nem tudo que está relacionado ao templo ou culto estará envolto pela condição de imune: apenas o patrimônio, a renda e os serviços

⁶⁷ *Idem.* p. 152.

⁶⁸ Nesse sentido: RE 601.392/PR, RE 610.517/RJ, RE 253.472/SP, RE 594.015/SP e RE 580.264/RS.

⁶⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 471.

⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 254.

⁷¹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.

relacionados às finalidades essenciais dessas entidades gozarão da benesse constitucional, ou seja, aquelas que possuírem vínculo direto com a própria natureza e razão de ser do ente.⁷²

Na espécie imunizante estão abarcados “todos os locais, desde que delimitados, que possibilitam a ocorrência de cultos”,⁷³ compreendendo inclusive o próprio culto e tudo aquilo que envolve, desde que não tenha destinação econômica para fins de lucro.⁷⁴ Isso porque o ganho econômico não é o propósito da atividade religiosa, que está voltada para espiritualidade. A doutrina e a jurisprudência, no entanto, permitem que o benefício seja estendido aos rendimentos obtidos de forma diversa, desde que redirecionados às “finalidades essenciais” da entidade.⁷⁵

Oportuno destacar a importância da extensão da imunidade a “qualquer culto”, densificando o pluralismo e a laicidade que estão consignados no texto constitucional mas que, na prática, por vezes são desconsiderados. Sabemos que em um país cuja maior parte da população é cristã, são muitos os casos de intolerância, principalmente quando se trata de religiões de matriz africana. A imunidade pretende, portanto, facilitar a prática de qualquer que seja a crença, protegendo todas as doutrinas de qualquer óbice que pudesse vir a ser estabelecido por via da tributação.

Por sua vez, a alínea “c” apresenta as imunidades genéricas subjetivas condicionadas. A última qualificação se justifica pelo acréscimo da determinação de que devem ser “atendidos os requisitos da lei”, como veremos adiante. O § 4º, que limita a imunidade ao patrimônio renda e serviços que estão relacionados às finalidades essenciais da instituição, também se aplica a essas espécies. Ademais, é preciso que não haja finalidade lucrativa nas atividades exercidas.⁷⁶

Primeiramente, são imunizados os partidos políticos e suas fundações. Apesar de serem pessoas jurídicas de direito privado, não perseguem o lucro, pois são entidades constitucionais (art. 17 da CF/1988) formadas por um coletivo de pessoas imbuídas de interesses comuns que, ao buscar alcançar posições de poder, visam conferir representação política àqueles que partilham de seus

⁷² COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 173.

⁷³ SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem de. *Imunidades Tributárias: Alguns aspectos doutrinários e jurisprudenciais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 19, n. 96, jan./fev. 2011. p. 48.

⁷⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 503.

⁷⁵ CONTIPELLI, Ernani; SENNA, Nathália. *Imunidades Tributárias, Liberdade de Empresa e Justiça Constitucional*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 22, n. 117, jul./ago. 2014. p. 30.

⁷⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 176.

ideais, colaborando com o exercício da democracia.⁷⁷ Ou seja, seus fins são públicos. O mestre Sacha Calmon menciona que o funcionamento da democracia é impossível sem os partidos, afirmando que eles “desempenham o papel mais relevante da cena política, congregando as correntes de opinião, representando as minorias e as majorias, a situação e a oposição”.⁷⁸

Dessa maneira, a imunidade tributária dispensada aos partidos políticos, bem como às suas fundações, realiza direitos fundamentais ligados à liberdade, como o exercício dos direitos políticos e o pluralismo partidário, evitando que a plena realização desses valores constitucionais seja perturbada pela incidência de impostos,⁷⁹ até porque também são desprovidos de capacidade contributiva, já que suas receitas devem ser reinvestidas nos fins partidários.

Em seguida, são previstas como imunes também as entidades sindicais de trabalhadores, que igualmente não possuem fins lucrativos por sua natureza, tampouco capacidade contributiva, e possuem previsão constitucional no art. 8º da CF/1988. Ressaltamos que os sindicatos, federações e confederações abrangidos são apenas os dos trabalhadores, excluídos os dos empregadores, que usualmente possuem mais capital.⁸⁰

A finalidade dessas entidades é promover o gerenciamento de interesses da classe para “tratar de problemas coletivos das respectivas bases, no intuito de lhes propiciar melhores condições de trabalho e de vida”.⁸¹ Há quem diga que tal imunidade não está justificada por direito fundamental e, portanto, seria inadequada. No entanto, não nos parece ser o melhor entendimento, visto que, além de auxiliar na concretização do princípio da capacidade contributiva, ainda preserva os direitos pessoais e profissionais de seus representados, cuja base está justamente na dignidade da pessoa humana.

Por fim, o art. 150, VI, “c”, da CF/1988 coloca na condição de imune as instituições de educação e de assistência social, desde que não possuam propósito lucrativo, o que já caracterizaria

⁷⁷ SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem de. *Imunidades Tributárias: Alguns aspectos doutrinários e jurisprudenciais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 19, n. 96, jan./fev. 2011. p. 52 e 53.

⁷⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 262.

⁷⁹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 184.

⁸⁰ *Idem*. p. 186.

⁸¹ SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem de. *Imunidades Tributárias: Alguns aspectos doutrinários e jurisprudenciais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 19, n. 96, jan./fev. 2011. p. 55.

a ausência de capacidade contributiva. Isso não quer dizer que não possam cobrar por suas atividades: podem, mas os *superávits* devem ser reinvestidos em seus objetivos.⁸²

Mas a falta de aptidão para suportar a tributação não é o único motivo pelo qual tais instituições gozam da imunidade tributária: elas realizam serviços decorrentes de direitos sociais que, apesar de atribuídos ao Estado, por serem de interesse público, ele não consegue prover integralmente por si só. Portanto, essas instituições, ainda que sujeitas a um regime de direito privado, colaboram com o Estado na efetivação do direito à educação e à assistência social, ambos previstos no art. 6º da CF/1988.⁸³ Auxiliando na fruição de direitos fundamentais, não podem ser incomodados pela atribuição de impostos. Tanto a educação quanto a assistência social estão voltadas ao desenvolvimento e à dignidade das pessoas.

Os “requisitos da lei” que a Constituição prevê no art. 150, VI, “c” é, justamente aqueles preceituados no art. 14 do CTN, que dispõe:

“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

Ou seja, os partidos políticos, as entidades sindicais dos trabalhadores e as instituições de educação e assistência social só poderão gozar da imunidade se atenderem ao que está previsto nos incisos I, II e III acima expostos. Caso seja verificado que algum dos requisitos não está sendo cumprido, a fruição do benefício será suspensa, mas retornará ao seu pleno efeito se voltarem a ser observados.

Para finalizar, é importante destacar que o STF tem desempenhado importante papel no passar dos anos ao desenhar o alcance dessas imunidades, seja determinando a extensão de conceitos e sujeitos, seja adaptando a importância de certas atitudes para o efetivo cumprimento

⁸² BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 532-533.

⁸³ SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem de. *Imunidades Tributárias: Alguns aspectos doutrinários e jurisprudenciais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 19, n. 96, jan./fev. 2011. p. 57-63.

dos princípios, direitos e garantias constitucionais que as imunidades pretendem proteger e consolidar.

2.2. A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão

A primeira imunidade genérica objetiva apresentada na Constituição impede que se estabeleçam impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.⁸⁴ É objetiva porque ao invés de conceder a condição de imune aos sujeitos envolvidos na produção de livros, jornais, periódicos e papéis destinados a esse fim, o constituinte atribuiu o benefício especificamente aos produtos mencionados, excluindo do raio de ação da norma imunizante aqueles impostos que não se relacionam diretamente com os objetos e aqueles que dizem respeito apenas às pessoas envolvidas nas operações realizadas com os mesmos.⁸⁵

Interessante notar que, ao contrário das últimas imunidades examinadas, não há condicionamentos nessa espécie - obrigações de caráter acessório -, tampouco restrições, como a proibição ao lucro. Isso acontece justamente porque a norma se volta ao objeto, e não à pessoa, bastando que ele atenda à condição de estar inserido dentro dos conceitos constitucionalmente protegidos para usufruir da benesse.

Aqui, diversos são os valores, direitos e garantias fundamentais protegidos. Podemos listar: “a liberdade de comunicação, a liberdade de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica, visando ao acesso à informação e à difusão da cultura e da educação”, que estão no art. 5º, IV, XI e XIV.⁸⁶ Cultura, educação, comunicação e informação, todos de extrema importância para o desenvolvimento humano, são interesses amplamente protegidos ao longo de todo o texto constitucional: suas previsões e defesas não estão adstritas ao

⁸⁴ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988. “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

VI - instituir impostos sobre: (...)

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

⁸⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 202 e 203.

⁸⁶ *Idem*.

famoso artigo 5º,⁸⁷ muito menos sua proteção está restrita à imunidade estabelecida, mas essa tem importante função.

Conforme anteriormente exposto, as imunidades efetivam o chamado princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação, e a espécie em questão não seria diferente, tendo em vista que a cobrança de tributos pode ser um grande empecilho à viabilização dessas garantias.⁸⁸ O mestre Aliomar Baleeiro dispõe que a incidência de impostos sobre os veículos de informação pode atuar como um silenciador da “manifestação do pensamento, a crítica dos governos e a homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático”.⁸⁹

Dessa maneira, proteger os meios em que costumeiramente são difundidas informações, reduzindo sua carga tributária e, conseqüentemente, os custos do acesso às notícias, à cultura e à educação, é um ato que vai muito além do incentivo à produção de conteúdo, sendo um real artifício de mobilização política, crescimento intelectual e aprendizado.

Em razão dessa finalidade de facilitação de transmissão de ideias, muitos defendem que a imunidade atribuída às mídias escritas deve ser estendida aos serviços de radiodifusão e televisão, que também propagam informações, colocando-as disponíveis à população. Contudo, essa abertura, por mais que se deva buscar a máxima efetivação dos princípios tutelados pelas normas imunizantes, se mostra exagerada, pois encontra barreiras nos conceitos utilizados pelo constituinte ao estatuir a imunidade em comento, podendo ser prejudicial.⁹⁰

Ora, foram especificados: livros, jornais, periódicos e papel utilizado. Por livro, entendemos que são textos escritos e publicados sem periodicidade que transmitem cultura e conhecimento, conforme preceitua a Lei nº 10.753/2003, a qual também estabelece diversos formatos de textos que podem ser equiparados a livros. Desta maneira, desde que mantida a

⁸⁷ Por exemplo, artigos 205, 206, 215 e 220, todos da CF/1988.

⁸⁸ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. *E-Commerce, Tributação e Cultura: Análise Juseconômica das Imunidades Tributárias sobre as Cadeias Produtivas de Livros e Músicas*. 1ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016. p. 172.

⁸⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 579.

⁹⁰ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 205-207.

característica do meio material e escrito, observamos que o foco não está na forma que este toma, mas sim na sua finalidade de propagação de informações.⁹¹

Ademais, periódicos seguem as mesmas orientações dos livros, porém com o acréscimo da regularidade de intervalo entre as publicações. Jornal é um tipo de periódico que visa levar notícias atuais à população. A utilização dos dois termos, embora um contenha o outro, provavelmente foi para que não houvesse discussão quanto à abrangência dos conceitos. Por fim, há a menção ao “papel destinado a sua impressão”, que remete à época da elaboração da Constituição, quando os três formatos de produção redacional citados eram quase exclusivamente divulgados através da impressão em papéis.⁹²

Importante lembrar que nem todo papel será utilizado para os fins contemplados como imunes na Constituição, de forma que, para que o benefício não seja desviado da sua devida aplicação, “a pessoa jurídica que exercer atividades de comercialização e de importação de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, bem como a pessoa jurídica que adquirir papel com essa mesma finalidade deverá manter o Registro Especial na Secretaria da Receita Federal do Brasil”.⁹³

O papel é um dos possíveis suportes de apresentação dos outros objetos imunizados, mas não há nenhuma previsão no sentido de que os livros, jornais e periódicos apenas serão imunes quando impressos. Na realidade, são quatro os produtos abarcados pela imunidade: a separação dos veículos de comunicação previstos do papel neles utilizados não é despreziosa e induz à interpretação de que, ainda que não esteados em papel, todos os itens mencionados estarão revestidos da condição de imune.⁹⁴ O meio é característica secundária, o que realmente importa são os valores protegidos: deve ser cumprida a função comunicadora.

A evolução jurisprudencial nos traz limites e extensões da aplicação das normas. O STF, em seu essencial ofício de intérprete da Constituição, nos apresenta diversas compreensões acerca da imunidade objetiva ora analisada. Algumas decisões relativas a essa matéria culminaram na edição da Súmula 657/STF, que dispõe: “A imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da Constituição

⁹¹ SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem de. *Imunidades Tributárias: Alguns aspectos doutrinários e jurisprudenciais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 19, n. 96, jan./fev. 2011. p. 65 e 66.

⁹² *Idem*. p. 66-67.

⁹³ *Idem*. p. 68.

⁹⁴ MELLO, MARCO AURÉLIO. *Questões Jurídicas na Era Digital - O Supremo e a Controvertida Imunidade Tributária do “Livro Eletrônico”*. International Journal of Digital Law and Data Law [2015 – Vol 1]. p. 16.

Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos”. Essa orientação, à época de sua fixação, determinava que deveriam ser imunes todos os materiais similares ao papel, desde que usados para os fins previstos na hipótese de imunidade, mas excluía do alcance do benefício os demais instrumentos utilizados no processo produtivo, tais como tintas especiais para jornal, equipamentos do parque gráfico, dentre outros.⁹⁵

No entanto, essa perspectiva se mostrou insuficiente ao cumprimento da teleologia da norma constitucional. Sabemos que não basta que a interpretação do texto constitucional seja literal, ela deve se atentar aos princípios e valores consagrados, buscando a sua máxima concretização. Assim são as imunidades, que possuem funções políticas, sociais e econômicas, devem respeitar uma interpretação finalística e sistemática, voltada à axiologia da Constituição.⁹⁶

Nessa esteira, passou a ser adotado, também pela jurisprudência, o amplo alcance da imunidade da alínea “d” do art. 150, VI, da CF/1988. O STF consignou que “O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o realizam, desde a redação até a revisão da obra, sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege”.⁹⁷ Em ocasião posterior, afirmou que “A imunidade tributária relativa a livros, jornais e periódicos é ampla, total, apanhando produto, maquinário e insumos”.⁹⁸

A Professora Misabel Derzi afirma que se não fosse esse o sentido adotado, o instituto sofreria tal redução que poderia chegar à sua anulação, pois imunizar apenas o produto finalizado “eleva o custo final e quebra a neutralidade do benefício constitucional, favorecendo as empresas de impressão economicamente mais fortes”, que seriam as únicas a ter capacidade de suportar os ônus dos impostos. Portanto, a imunidade “deve ser neutra, concreta e efetiva, estendendo-se aos impostos incidentes em todo o processo produtivo”.⁹⁹

Sofrem a incidência de impostos, no entanto, os serviços de composição gráfica que auxiliam na edição dos livros, já que não se pretende beneficiar as empresas que o prestam.

⁹⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 311.

⁹⁶ MELLO, MARCO AURÉLIO. *Questões Jurídicas na Era Digital - O Supremo e a Controvertida Imunidade Tributária do “Livro Eletrônico”*. International Journal of Digital Law and Data Law [2015 – Vol 1]. p. 9.

⁹⁷ RE 102141, Relator(a): Min. CARLOS MADEIRA, Segunda Turma, julgado em 18/10/1985, DJ 29-11-1985.

⁹⁸ RE 202149, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 26/04/2011, DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011.

⁹⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 581-587.

Outrossim, também são livremente tributados os serviços de transporte dos objetos protegidos, porque a imunidade alcança apenas a produção dos mesmos.¹⁰⁰

Outro significativo passo na jurisprudência do STF foi dado em março de 2017 no julgamento do RE 330.817/RJ, ocasião em que se firmou a seguinte tese de repercussão geral: “A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo”. Por “suportes”, o acórdão estabeleceu que estão abrangidos apenas aqueles que sirvam exclusivamente para esse fim, como *e-readers* e CD-Rom que contenham livros, jornais e periódicos, estando excluídos “aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphone e laptops”.¹⁰¹

A importância dessa decisão está no fato de que as normas constitucionais também devem obedecer a uma interpretação evolutiva, no sentido de que à medida que a sociedade muda, também deve mudar a aplicação do direito. Do contrário, se correrá o risco de reduzir o seu alcance. Assim, com todo o progresso tecnológico vivenciado desde a promulgação da Constituição de 1988, não reconhecer que os meios de propagação de informações, cultura e educação, de forma escrita, coexistem no formato impresso e no digital seria promover o “enfraquecimento dos direitos fundamentais que serviram de razão última para a instituição da imunidade pelo constituinte”.¹⁰² Acertado, portanto, o posicionamento dos Ministros.

Por fim, nos interessa realçar que o texto constitucional não faz qualquer restrição de conteúdo das informações difundidas através dos objetos imunizados. Isso porque o objetivo da hipótese de imunidade é justamente assegurar a liberdade de expressão e opinião, de maneira que se não houvesse neutralidade quanto ao teor daquilo que está sendo divulgado, estaríamos diante de uma forma de censura, o que é expressamente vedado pelo ordenamento brasileiro.¹⁰³

O professor Sacha Calmon acrescenta a ponderação de que se fosse necessário valorar aquilo que é veiculado, para fins de atribuição de imunidade ou não, estaríamos diante de um subjetivismo que seria delineado por ideais morais e políticos que não encontrariam um senso

¹⁰⁰ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 308-312.

¹⁰¹ RE 330817, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2017, DJe-195 DIVULG 30-08-2017 PUBLIC 31-08-2017.

¹⁰² MELLO, MARCO AURÉLIO. *Questões Jurídicas na Era Digital - O Supremo e a Controvertida Imunidade Tributária do “Livro Eletrônico”*. International Journal of Digital Law and Data Law [2015 – Vol 1]. p. 15.

¹⁰³ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015. p. 207.

comum diante de situações limítrofes. Não se pode, portanto, fazer um juízo de qualidade e/ou relevância das matérias reproduzidas. Deve-se apenas verificar se está sendo cumprido o objetivo de socializar informações, mesmo que seja por listas telefônicas, álbuns de figurinhas, revistas de conteúdo pornográfico, entre outros artigos controversos.¹⁰⁴

2.3. A imunidade dos fonogramas e videofonogramas nacionais

A segunda imunidade genérica objetiva apresentada no art. 150, VI, da CF, foi recentemente incluída no texto constitucional, diferentemente das demais, que dele constam desde a sua promulgação. Acrescentada pela Emenda Constitucional n° 75/2013, a alínea “e” do mencionado artigo preceitua:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

VI - instituir impostos sobre: (...)

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.¹⁰⁵

Novamente, a característica da objetividade se revela pela restrição da imunidade apenas à produção e comercialização dos materiais consagrados na norma, não se estendendo aos sujeitos envolvidos nesses processos. No caso, “só se faz possível excluir os impostos indiretos incidentes sobre os bens e produtos musicais envolvendo artistas brasileiros. Assim, continuam a incidir o IRPJ, CSLL, PIS/COFINS sobre a receita bruta apurada”.¹⁰⁶

A nova espécie de imunidade possui elementos que a diferencia das demais normas imunizantes, uma vez que essas últimas são mais amplas e não apresentam o mesmo nível de detalhamento do texto da alínea “e”. Além de tentar estabelecer os pormenores da aplicação da regra, há um alto teor técnico nos termos utilizados para a descrição da situação fática excetuada das regras de incidência tributária. Necessário, portanto, esclarecer os conceitos empregados.

¹⁰⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 262.

¹⁰⁵ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.

¹⁰⁶ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. *E-Commerce, Tributação e Cultura: Análise Juseconômica das Imunidades Tributárias sobre as Cadeias Produtivas de Livros e Músicas*. 1ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016. p. 341.

Por “fonogramas”, compreendemos a “inscrição do som produzido pelo artista em uma mídia física que será reproduzida em aparelhos que consigam lê-la e reproduzi-la. (...) No videofonograma, acrescenta-se ao som a imagem”.¹⁰⁷ Seu conceito legal está consagrado no art. 5º, IX, da Lei nº 9.610/1998, abrangendo “toda fixação de sons de uma execução ou interpretação ou de outros sons, ou de uma representação de sons que não seja uma fixação incluída em uma obra audiovisual”. Novamente, os videofonogramas serão os fonogramas que estiverem acompanhados por imagens que os represente.

Tais conceitos, como demonstrado, abrangem qualquer tipo de som, acompanhado ou não de imagens. A norma em análise, no entanto, restringe o seu campo de ação apenas àqueles que representem uma expressão musical, fazendo questão de especificar que estão resguardados os “fonogramas e videofonogramas musicais” e, posteriormente, reiterar que se destina a “obras musicais ou literomusicais”.

Verificada a primeira indicação do recorte musical da norma, a segunda seria dispensável, mas ainda assim foi mantida. Apesar de ter a intenção de deixar nítido que se trata de benefício voltado à área da música, a inserção da expressão “obras musicais ou literomusicais” pode sugerir que também a literatura teria sido beneficiada em parte. Contudo, o professor Sacha Calmon entende que o que se fez foi destacar que fazem parte do conceito de “música” tanto as instrumentais quanto as que têm letra e são cantadas. Assim, “a mera recitação poética e o documentário não atenderiam ao que dispõe a norma”.¹⁰⁸

Ainda, estão excluídas da imunidade as obras que, apesar de envolverem músicas, não as têm como sua finalidade principal, como são os filmes. Falaremos, posteriormente, sobre as motivações que levaram ao estabelecimento da imunidade apenas para essa área cultural.

Continuando a leitura da norma, percebemos que não estão imunes apenas os sons gravados - juntamente com as imagens que os representam ou não -, mas também “os seus suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham”, ou seja, CDs, DVDs, *Blu-Rays* e outros meios menos usuais que os armazenam, bem como os arquivos comercializados pela *internet* em plataformas e aplicativos.

¹⁰⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 277.

¹⁰⁸ *Idem*. p. 277.

Com isso, o constituinte derivado pretendeu maximizar a eficácia da norma, protegendo todo o material envolvido na propagação dessa forma de expressão cultural, tanto que incluiu apenas os suportes e arquivos digitais que já contenham os fonogramas e videofonogramas na forma constitucionalmente estabelecida. A incorporação do termo “arquivos digitais” foi para evitar que houvesse nova discussão, assim como aconteceu na imunidade dos livros, periódicos, jornais e papéis, já considerando a grande dependência tecnológica que hoje vivenciamos.¹⁰⁹ Todavia, importante tomar cuidado para não ampliar demais essa previsão, a ponto de beneficiar suportes que não sirvam unicamente a esse fim, como computadores, celulares, *tablets* e afins.¹¹⁰

Em mais uma delimitação, a norma especifica que os fonogramas e videofonogramas musicais, nos termos acima expostos, somente serão imunes se produzidos no Brasil e forem de autores brasileiros, ou ao menos interpretados por artistas brasileiros. Esse critério da nacionalidade é uma restrição de difícil aplicação, que suscita diversos questionamentos.

Se um artista brasileiro fizer uma gravação de fonograma ou videofonograma fora do Brasil, a sua nacionalidade será suficiente para o gozo da condição de imune?¹¹¹ Aparentemente, não. E na situação contrária, em que um estrangeiro residente no Brasil produz alguma obra musical nesse país, ele faria jus à imunidade? O professor Sacha Calmon defende que sim, pois o art. 5º, *caput*, da CF/1988 os iguala aos brasileiros,¹¹² apesar de essa lógica não parecer coadunar com a teleologia do art. 150, VI, “e” da mesma Constituição. Ainda, como ficaria a questão das bandas, orquestras e demais grupos musicais em que alguns integrantes são brasileiros e outros não?¹¹³

Essas são algumas das dificuldades enfrentadas. São muitas as possibilidades de interpretação da norma ora em comento e, assim como as demais imunidades, o seu alcance deverá ser continuamente moldado pela jurisprudência. Contudo, como a sua inclusão no texto constitucional é recente, o cenário é de incerto. Por enquanto, os questionamentos têm sido levantados pela doutrina, mas não houve identificação de correntes majoritárias até o momento.

¹⁰⁹ *Idem*. p. 277.

¹¹⁰ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. *E-Commerce, Tributação e Cultura: Análise Juseconômica das Imunidades Tributárias sobre as Cadeias Produtivas de Livros e Músicas*. 1ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016. p. 341-342.

¹¹¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Imunidade Tributária Musical e Liberdade de Expressão Artística*. Em: *Tributação: Democracia e Liberdade*. Coord. GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 885.

¹¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 278.

¹¹³ SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem de. *Imunidades Tributárias: Alguns aspectos doutrinários e jurisprudenciais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 19, n. 96, jan./fev. 2011. p. 40-70. p. 69.

A parte final do dispositivo constitucional exclui a “etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser* do âmbito da imunidade. Essa fase de multiplicação de CDs, DVDs e afins sofrerá, portanto, a incidência de impostos. Tal ressalva, como veremos em momento oportuno, pretende “resguardar o regime tributário diferenciado da Zona Franca de Manaus”.¹¹⁴

Considerando tudo o que foi exposto, o professor Sacha Calmon preleciona:

O que é beneficiado pela imunidade relativa a impostos é a cadeia produtiva do fonograma ou videofonograma, da contratação de locais de gravação, profissionais responsáveis pela interpretação (músicos), trabalho na mesa de edição do fonograma ou videofonograma e a distribuição a lojas para venda a consumidores finais.¹¹⁵

E por quê esse segmento econômico é beneficiado? As imunidades, como vimos, devem servir aos valores constitucionais, buscando concretizá-los, não podendo configurar um fim em si mesmas. Aqui, o que se pretende proteger e efetivar é o direito fundamental previsto no art. 5º, IX, da CF/1988, qual seja, a liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, principalmente voltada à cultura. O que se defende é que o Estado deve proporcionar o “pleno acesso às diversas fontes da cultura nacional, (...) abarcadas pelo conceito de patrimônio cultural brasileiro, o que, de forma sistemática, chancela a regra de imunidade em destaque”.¹¹⁶

O benefício firmado na alínea “e” buscou se assemelhar àquele da alínea “d”,¹¹⁷ por isso o caráter objetivo, a proximidade entre os valores tutelados, a mesma previsão da extensão da imunidade aos meios de veiculação dos produtos e materiais protegidos, entre outras afinidades. Dessa maneira, assim como na imunidade dos livros, jornais e periódicos, não há limitação ao conteúdo propagado, desde que o mesmo atenda aos requisitos nacionais especificados. Ou seja, a imunidade é concedida “sem que haja qualquer distinção nos meios e modos de expressão cultural na qualidade de autor ou intérprete, desde que o ponto de contato esteja centrado na preservação da cultura musical brasileira”.¹¹⁸

¹¹⁴ *Idem.* p. 279.

¹¹⁵ *Idem.* p. 279.

¹¹⁶ BRAGHINI, Marcelo.; BRAGHINI, Ricardo. *O alcance da imunidade tributária prevista na recente Emenda Constitucional 75/2013*. Revista de Estudos Tributários - Síntese, Porto Alegre, v. 16, n. 95, p. 16-28, jan./fev. 2014. p. 22.

¹¹⁷ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. *E-Commerce, Tributação e Cultura: Análise Juseconômica das Imunidades Tributárias sobre as Cadeias Produtivas de Livros e Músicas*. 1ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016. p. 178.

¹¹⁸ BRAGHINI, Marcelo.; BRAGHINI, Ricardo. *O alcance da imunidade tributária prevista na recente Emenda Constitucional 75/2013*. Revista de Estudos Tributários - Síntese, Porto Alegre, v. 16, n. 95, p. 16-28, jan./fev. 2014. p. 22.

No entanto, algumas indagações merecem ser feitas. A imunidade dos livros, jornais, periódicos não estabelece restrições quanto à nacionalidade de quem produz seu conteúdo, tampouco delimita sua elaboração ao território brasileiro. Ademais, a sua justificativa é, de fato, atendida, conforme examinado no tópico anterior: possibilita a livre manifestação do pensamento, bem como facilita a prestação do direito à educação. Agora, a imunidade musical se funda, realmente, em garantia fundamental? Pois não nos parece que o “patrimônio cultural brasileiro” esteja neste rol constitucionalmente protegido e qualificado como cláusula pétrea.

Por fim, por que limitar a imunidade à música, se o objetivo é a preservação e o fomento da cultura? Não deveriam estar previstas também as artes cênicas, plásticas e demais expressões culturais? E dentro da música, por que restringir o benefício às produções nacionais? Os materiais internacionais não estariam à altura do benefício, mesmo quando tão amplamente difundidos no país?

Acreditamos que as demarcações trazidas pela alínea “e” a afasta da forma de interpretação dispensada às demais imunidades genéricas, que são sempre amplas, teleológicas e sistemáticas. Aqui, a teleologia parece contraditada pela própria norma, levando a uma interpretação gramatical, voltada a um objetivo que, na verdade, é econômico.¹¹⁹ São essas inconsistências que pretendemos analisar ao longo do próximo capítulo.

¹¹⁹ HARADA, Kiyoshi. *Exame da EC 75/2013 que institui a imunidade de fonogramas e videofonogramas musicais*. Revista de Estudos Tributários - Síntese, Porto Alegre, v. 16, n. 95, p. 9-15, jan./fev. 2014. p. 12.

CAPÍTULO III – A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA MUSICAL

3.1. A PEC da Música e suas motivações

Em 26/06/2007, o Deputado Otávio Leite, do PSDB/RJ, apresentou à Câmara dos Deputados a Proposta de Emenda à Constituição nº 98/2007, que ficou conhecida como a “PEC da Música”. A sua ementa traz a seguinte descrição:

Acrescenta a alínea "e" ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, instituindo imunidade tributária sobre os Fonogramas e Videofonogramas musicais produzidos no Brasil, contendo obras musicais ou lítero-musicais de autores brasileiros, e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham.¹²⁰

O documento de proposição da emenda constitucional apresenta sua justificativa. Essa parte já se inicia com a manifestação de que se está diante de um “brado em defesa da cultura nacional”.¹²¹ Explicando tal afirmação, o texto exhibe uma série de dados que demonstram preocupação com a redução do mercado legal da música, mensurada a partir de uma diminuição percebida nas contratações de músicos, nos lançamentos nacionais e na quantidade de pontos de vendas dos materiais produzidos. Foi destacado que o Brasil, de sexto, caiu para décimo-segundo lugar no *ranking* mundial de produtores fonográficos. A *internet* e a pirataria foram identificadas como as grandes culpadas pela queda do setor em questão.¹²²

A lógica apresentada é a seguinte: com a redução da carga tributária incidente sobre os produtos musicais originais, esses teriam mais chances ao concorrer com os produtos piratas, tanto os físicos quanto os *on-lines*, o que promoveria o fortalecimento do ramo musical, impulsionando o mercado de produção e comercialização dos fonogramas e videofonogramas, bem como prestigiando o trabalho dos artistas, de importante valor à cultura brasileira. Aqui, a popularização

¹²⁰ CÂMARA DOS DEPUTADOS. *PEC 98/2007*. Brasília, 2007. Disponível em:

< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=357094> >. Acesso em 18/06/2018.

¹²¹ *Idem*. Disponível em:

< http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=10D064FDB9AA2FF546DCFB5F2D1B7979.proposicoesWebExterno1?codteor=474630&filename=Tramitacao-PEC+98/2007 >. Acesso em 18/06/2018.

¹²² *Idem*.

do acesso a essa área cultural foi anunciada como um dos benefícios decorrentes do ponto principal: a guerra travada em face da contrafação dos materiais protegidos.¹²³

Ou seja, entendeu-se que os altos preços dos produtos oficiais os deixam em desvantagem perante o acesso aos produtos piratas e àqueles disponíveis na rede mundial de computadores, o que torna simplesmente impraticável a concorrência entre esses meios, demandando uma ação do governo para reforçar o mercado legítimo. A solução encontrada foi a redução dos valores dos materiais originais através da atribuição da imunidade de impostos incidentes sobre a música produzida no Brasil por artistas brasileiros, sejam eles intérpretes ou compositores.

Oportuno destacar que a contrafação está tipificada no Código Penal, no capítulo dos Crimes Contra a Propriedade Intelectual, uma vez que viola os direitos autorais daqueles que estão envolvidos na produção dos fonogramas e videofonogramas musicais. Apesar de ser uma prática socialmente aceita - a ponto de a amplitude do seu consumo afetar a indústria fonográfica brasileira -, ela ainda é de alta reprovabilidade jurídica, de forma que a jurisprudência não tem aceitado a aplicação do princípio da adequação (que entende uma conduta como adequada perante a sua tolerância social), tampouco do princípio da insignificância, perante a gravidade dos danos causados por essa atividade.¹²⁴

A PEC apresentada foi aprovada pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, sendo encaminhada para a Comissão Especial constituída em 29/11/2007. A partir desse momento, foram apresentados vários relatórios por diferentes entidades, expondo dados da indústria fonográfica, bem como realizadas diversas audiências públicas, que contaram com a presença de artistas e demais interessados na discussão proporcionada. Nos relata Bomtempo:

(...) essa PEC se viu apoiada por inúmeros artistas, sobretudo cantores, bem com entidades privadas sem fins lucrativos como a Associação Protetora dos Direitos Intelectuais Fonográficos - APDIF, Associação Antipirataria de Cinema e Música - APCM, União Brasileira de Vídeo e Games - UBVEG, entre outras, apoiadas pelas grandes gravadoras internacionais que atuam no Brasil (Universal, Polygram, Warner, EMI, BMG, e SONY); a Som Livre - Globo é uma empresa nacional. Entre os artistas presentes na tramitação da

¹²³ CARVALHO, Lucas de Lima. *A imunidade musical*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, set./out. 2014. p. 15-59. p. 18.

¹²⁴ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Imunidade Tributária Musical e Liberdade de Expressão Artística*. Em: *Tributação: Democracia e Liberdade*. Coord. GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 875-879. Ainda: AgRg no REsp 1.458.252/MG, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Quinta Turma, julgado em 09/06/2015, DJe 19/06/2015.

PEC 98/07 estavam Fagner, Ivan Lins, Marisa Monte, Francis Hime, Lenine, entre outros artistas brasileiros.¹²⁵

Durante as audiências, foi defendido que a principal consequência do impacto da pirataria, que provoca o desmonte da indústria da música no país, são os prejuízos causados aos artistas, músicos, intérpretes e compositores, que não teriam outras alternativas para obtenção de renda dentro dessa área. Em um apelo, chegou-se a prever o fim da música nacional, ante a falta de incentivos e condições para que os profissionais do meio continuem seus trabalhos.¹²⁶

Além dos acima mencionados, outros interesses também foram levantados na Câmara dos Deputados durante a tramitação da PEC n° 98/2007. A Zona Franca de Manaus, prevista nos arts. 40 e 92-A do ADCT, é uma área do país que conta com uma política tributária diferenciada, gozando de diversos benefícios fiscais concedidos com o objetivo de promover o desenvolvimento na região norte. A medida busca atrair investidores e cadeias de produção para aquela localidade, um tanto quanto afastada dos maiores centros consumidores do Brasil, de maneira que, sem qualquer incentivo, não haveria estímulos para a instalação de indústrias, que movimentam a economia, capacitam os trabalhadores e reduzem as desigualdades regionais.¹²⁷

A bancada que representa os interesses da ZFM moveu intensos esforços no Congresso, no sentido de ao menos reduzir os impactos que a nova imunidade teria sobre as atividades da região, a qual concentra importante parte das produções fonográficas do país. Foi suscitada a ameaça às grandes empresas daquela área, que empregam mais de três mil pessoas, uma vez que não haveria porque elas permanecerem ali se todo o território nacional contar com benefícios fiscais, o que traria o risco de fragilizar o desenvolvimento da região, atacando a própria concepção da Zona Franca de Manaus.¹²⁸

Essa discussão culminou na inclusão da ressalva à imunidade em seu próprio texto, que passou a ter o conteúdo já analisado no capítulo anterior, aprovado nos seguintes termos:

¹²⁵ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. *E-Commerce, Tributação e Cultura: Análise Juseconômica das Imunidades Tributárias sobre as Cadeias Produtivas de Livros e Músicas*. 1ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016. p. 177.

¹²⁶ CARVALHO, Leandro de. *Abordagem Discursiva da Ação Pública: Análise da Transformação da Crise na Indústria Fonográfica em Problema Público*. 2017. 196f. Tese de doutorado - Universidade de Brasília, Brasília, 2017. p. 130 e 131.

¹²⁷ CARVALHO, Lucas de Lima. *A imunidade musical*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, set./out. 2014. p. 15-59. p. 20.

¹²⁸ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. *E-Commerce, Tributação e Cultura: Análise Juseconômica das Imunidades Tributárias sobre as Cadeias Produtivas de Livros e Músicas*. 1ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016. p. 334.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

VI - instituir impostos sobre: (...)

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, **salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser**.¹²⁹ (*Grifo nosso*).

Apesar de a imunidade aprovada ter buscado proteger a produção de CDs e DVDs da ZFM, retirando de sua abrangência a fase de reprodução das mídias, três dias após a inclusão da nova norma imunizante na Constituição, o Governador do Estado do Amazonas, ainda entendendo que a medida afronta os motivos para a criação dessa área de incentivos fiscais, entrou com uma Ação Direta de Inconstitucionalidade no STF, através da qual:

(...) busca como pedido de mérito a declaração de inconstitucionalidade do novo texto constitucional. Como pedido subsidiário pleiteia que seja dada interpretação conforme a Constituição à alínea “e” do inc. VI do art. 150 da CF para limitar a imunidade tributária à Zona Franca de Manaus durante o prazo de vigência do art. 40 do ADCT de 1988.¹³⁰

Um trecho da exordial da ação dispõe:

É que, no caso da indústria fonográfica, o custo envolvido na etapa de “replicação industrial de mídias ópticas de leitura a *laser*” (...) é o menos representativo na composição do preço do produto final. Assim, assegurar a vantagem da ZFM apenas nas atividades de replicação industrial sequer será suficiente para cobrir os custos envolvidos com logística para os grandes centros consumidores.

A relevância da diferença comparativa da ZFM se dava na fase comercial - e que agora foi integralmente aniquilada pela EC 75 -, pois ali é que a tributação passa a ser representativa, já que parte substancial do preço final do fonograma ou do videofonograma decorre da margem de lucro das gravadoras, dos direitos autorais, etc., os quais são agregados após a industrialização.¹³¹

A ADI 5.058/DF, de relatoria do Min. Alexandre de Moraes, que assumiu os processos do saudoso Min. Teori Zavascki, segue pendente de análise pelos ministros do Pretório Excelso, mas já conta com Pareceres da AGU e da PGR, ambos no sentido da sua improcedência. Esses órgãos afirmam que os incentivos legais da ZFM não obstam a atuação do constituinte derivado, que optou por estabelecer mais uma hipótese de imunidade tributária, uma vez que o referido regime jurídico tributário não se caracteriza como direito adquirido, tampouco como cláusula pétrea, sendo uma

¹²⁹ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.

¹³⁰ BASTOS, Ricardo Victor Ferreira. *A Imunidade Instituída pela Emenda Constitucional nº 75/2013 e sua Caracterização no Ordenamento Jurídico Nacional*. Em: *Direito Tributário Constitucional: Temas Atuais Relevantes*. Coord. Valadão, Marcos Aurélio Pereira; Meira, Liziane Angelotti; Borges, Antônio de Moura. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2015. p. 233.

¹³¹ *Idem*. p. 238.

limitação voltada apenas ao legislador ordinário. Outrossim, afirmaram que o regime da ZFM permaneceria sendo mais benéfico que o do restante do Brasil, uma vez que a indústria ali estabelecida gozaria, além da imunidade dos impostos, também da isenção de contribuições, dentre outros benefícios não abarcados pela alínea “e” do art. 150, VI, da CF/1988.¹³²

Permanecendo a necessidade de averiguação das informações suscitadas pelo autor da ADI, bem como das demais ponderações apresentadas, nos resta aguardar a solução da controvérsia acima exposta, que nos parece ser a primeira de muitas, ante as contradições da nova norma, que dificultam a sua interpretação.

Voltando à tramitação da PEC n° 98/2007, após a inserção da parte que buscava resguardar a ZFM, o texto da Emenda foi deliberado no Plenário da Câmara dos Deputados, tendo sido aprovado em 13/12/2011. Logo depois, a proposta foi encaminhada ao Senado Federal, onde recebeu nova numeração, se tornando a PEC n° 123/2011.¹³³

No Senado, a discussão tomou outros rumos, priorizando a questão relativa ao acesso à cultura pela população, deixando em plano secundário a preocupação com a pirataria. Nesse viés, na intenção de se preservar e facilitar as manifestações culturais nacionais, em 10/09/2013, foi apresentada uma proposta de emenda ao texto da imunidade que estava sendo discutida, na qual se pretendia colocar sob essa proteção constitucional também os espetáculos musicais e teatrais, atividades culturais tão relevantes quanto a música.¹³⁴

Partindo do pressuposto que o valor constitucional que a nova hipótese de imunidade visa efetivar é o da liberdade de expressão artística, do art. 5°, IX, da CF/1988 - o qual não apresenta diferenciações entre as artes -, plausível seria a inclusão de outras formas de manifestações culturais em seu bojo - desde que mantida a exigência do caráter nacional. No entanto, a ideia foi rejeitada, sob o fundamento de que, mesmo sendo de extrema relevância, apenas a música sofria com o problema da pirataria.¹³⁵ Ou seja, apesar de toda a exposição no sentido de promoção da cultura nacional, várias áreas que integram o tão prestigiado “patrimônio cultural brasileiro” foram

¹³² BORGES, Letícia Menegassi. *Os Impostos e a Imunidade da Música Brasileira: O Acesso à Cultura e a Intervenção do Estado no Domínio Social e Econômico*. 1ª ed. Curitiba: Editora Prismas, 2016. p. 148 e 149.

¹³³ CARVALHO, Lucas de Lima. *A imunidade musical*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, set./out. 2014. p. 15-59. p. 21.

¹³⁴ *Idem*. p. 23.

¹³⁵ *Idem*. p. 23.

deixadas de fora, sob um argumento que é de natureza econômica, embora evidencie um sério problema social.

Dessa maneira, apenas um mês depois, em 15/10/2013, a imunidade musical, como apelidada, foi aprovada e inserida na Constituição pela Emenda Constitucional nº 75/2013 que, como vimos, aparenta prezar mais pelo cuidado com determinado setor econômico do que com a própria disseminação da cultura em si.

3.2. As (in)consistências da nova espécie imunizante

Antes de entrarmos na análise da imunidade musical, pudemos fazer um exame dos princípios que fundamentam a atribuição da condição de imune a determinados entes e atividades, chegando à conclusão de que o objetivo é a concretização de valores constitucionais, de interesse público. Ou seja, por trás das normas imunizantes, há direitos e garantias fundamentais que as justificam.

Demonstramos, também, que durante a tramitação da PEC da Música foram apresentadas duas principais motivações para a sua proposição: combater a pirataria e facilitar tanto a produção quanto o acesso à cultura nacional. Esses dois objetivos diretos estariam amparados por um indireto: a promoção da liberdade de expressão artística, que detém *status* de direito fundamental por constar do rol do art. 5º da CF/1988.¹³⁶

Contudo, o texto aprovado para compor a alínea “e” do art. 150, VI, da CF/1988 possui restrições que demonstram sua incompatibilidade com os verdadeiros fins do valor constitucional que se pretende efetivar. O primeiro ponto de inconsistência da norma é a sua restrição ao âmbito musical, uma vez que essa não é a única forma de expressão artística existente. Há dois problemas decorrentes dessa reserva: um é a razão apresentada para a diferenciação entre as artes, que nos mostra qual o verdadeiro propósito dessa imunidade, e o outro é a discriminação em si.

Vimos que o que justificou a limitação da norma imunizante à música foi o fato de que tal material está suscetível à pirataria, enquanto as outras formas de arte, a princípio, não estariam.

¹³⁶ BRAGHINI, Marcelo.; BRAGHINI, Ricardo. *O alcance da imunidade tributária prevista na recente Emenda Constitucional 75/2013*. Revista de Estudos Tributários - Síntese, Porto Alegre, v. 16, n. 95, p. 16-28, jan./fev. 2014. p. 22.

Dessa maneira, o que nos parece é que se buscou, na realidade, resguardar um setor econômico que está em decadência em razão do desenvolvimento tecnológico e da socialização de meios ilegais para a obtenção de seus produtos, motivação essa que desafia o princípio da razoabilidade. Ora, apesar da música ser de extrema relevância cultural, o interesse econômico não pode servir de base à criação de uma nova imunidade, uma vez que não é de interesse público:

(...) o segmento de produção e comercialização a ser beneficiado pela imunidade tributária não espelha um complemento de atuação estatal (...).

Trata-se de um segmento da atividade econômica como outro qualquer.

A imunidade, como limitação do poder de tributar, há de se ater às matérias de interesse geral da sociedade e que por essa razão acha-se inserida no âmbito de poder-dever do Estado.¹³⁷

Aqui, cabe apontar que se pode sustentar que também a imunidade dos livros, jornais, periódicos e papéis acabou por se limitar a uma forma de expressão, que a música seguiu tal tendência e que, logo, as demais artes também o farão. Contudo, a necessidade do beneficiamento dos papéis não está fundada apenas na democratização do acesso à cultura e à educação, sendo, também uma forma de impedir que haja manipulação política sobre os meios de veiculação de notícias e opiniões, o que impossibilitaria a imparcialidade das ideias circuladas: um grande óbice ao regular exercício da democracia. Por sua vez, a imunidade da música possui caráter regulatório, econômico.¹³⁸

Identificamos, portanto, um desequilíbrio na motivação da nova imunidade tributária. Mesmo que o âmbito musical seja deveras significativo para o nosso crescimento enquanto seres culturais, o formato no qual se apresenta a nova norma imunizante não parece harmonizar com as demais, que verdadeiramente buscam fins que são constitucionalmente indispensáveis.¹³⁹ A música, por si só, não é princípio fundamental.¹⁴⁰

Admitir a exclusão de um segmento econômico da incidência de impostos pode abrir espaço para que diversos outros setores também busque esse benefício constitucional, “reduzindo o contingente de contribuintes e, por conseguinte, aumentando a pressão tributária em relação

¹³⁷ HARADA, Kiyoshi. *Exame da EC 75/2013 que institui a imunidade de fonogramas e videofonogramas musicais*. Revista de Estudos Tributários - Síntese, Porto Alegre, v. 16, n. 95, p. 9-15, jan./fev. 2014. p. 13.

¹³⁸ CARVALHO, Lucas de Lima. *A imunidade musical*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, set./out. 2014. p. 15-59. p. 38 e 39.

¹³⁹ BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014. p. 503 e 504.

¹⁴⁰ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. *E-Commerce, Tributação e Cultura: Análise Juseconômica das Imunidades Tributárias sobre as Cadeias Produtivas de Livros e Músicas*. 1ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016. p. 344.

àqueles que ficaram de fora”.¹⁴¹ Percebemos que a imunidade musical é, na realidade, consequência de uma pressão setorial, sendo “mais fruto de uma decisão política do que de uma preocupação com a coerência do sistema jurídico propriamente dito”.¹⁴²

O outro problema desencadeado é que não há motivos plausíveis para a exclusão das demais manifestações culturais da proteção imunitória, o que apenas evidencia o caráter discriminatório da norma inserida no texto constitucional, uma vez que “se o vetor axiológico que a norma imunizante visa prestigiar é a cultura artística, esta não pode ser amesquinhada quanto ao tipo de arte”¹⁴³. Não existe hierarquia entre as expressões artísticas.

A própria Constituição trata da cultura sob um viés holístico, fazendo menção ao “patrimônio cultural brasileiro” e suas “formas de expressão”, sem, no entanto, as detalhar ou tratar de maneira diferenciada.¹⁴⁴ Borges afirma:

Portanto, vê-se que a abordagem constitucional da cultura é eminentemente pluralista tanto no sentido subjetivo, de prestigiar as diversas etnias que a consolidam, como nos diversos saberes e fazeres que a materializam (pluralidade objetiva). Assim, não há no sistema constitucional nenhuma diferenciação entre as linguagens artísticas que a compõem. O único momento em que a Constituição Federal passou a tratar a música com distinção, foi justamente na Emenda Constitucional n° 75/2013, o que não se coaduna, a nosso ver, com a ordem constitucional da cultura.¹⁴⁵

Os motivos expostos até agora já seriam suficientes para demonstrar que a imunidade da música não é pertinente ao texto constitucional, uma vez que desafia o ordenamento jurídico por incluir na Constituição privilégios a determinados interesses econômicos, bem como por não respeitar a forma pela qual a cultura é constitucionalmente tratada. A alínea “e” destoa das demais hipóteses de imunidade presentes no art. 150, VI, da CF/1988. Mas ainda há uma outra inconsistência que acentua seu grau de inconveniência.

A previsão é de que estarão imunes apenas os fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil, frutos da autoria ou interpretação de artistas brasileiros. Esse viés nacionalista, de proteção apenas dos materiais eminentemente brasileiros, parece desarrazoado perante o momento

¹⁴¹ HARADA, Kiyoshi. *Exame da EC 75/2013 que institui a imunidade de fonogramas e videofonogramas musicais*. Revista de Estudos Tributários - Síntese, Porto Alegre, v. 16, n. 95, p. 9-15, jan./fev. 2014. p. 14.

¹⁴² BORGES, Letícia Menegassi. *Os Impostos e a Imunidade da Música Brasileira: O Acesso à Cultura e a Intervenção do Estado no Domínio Social e Econômico*. 1ª ed. Curitiba: Editora Prismas, 2016. p. 141.

¹⁴³ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Imunidade Tributária Musical e Liberdade de Expressão Artística*. Em: *Tributação: Democracia e Liberdade*. Coord. GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 885.

¹⁴⁴ BORGES, Letícia Menegassi. *Os Impostos e a Imunidade da Música Brasileira: O Acesso à Cultura e a Intervenção do Estado no Domínio Social e Econômico*. 1ª ed. Curitiba: Editora Prismas, 2016. p. 151-153.

¹⁴⁵ *Idem*. p. 153-154.

que vivemos, tendo em vista a crescente internacionalização não só de culturas e costumes, mas também de produtos, pessoas e pensamentos.¹⁴⁶ Nossa música, além de influenciar a cultura internacional, também por ela foi e é profundamente influenciada.

Além de desconsiderar a realidade fática de trocas entre as diferentes nações, essa distinção acaba por deixar subentendido que as produções artísticas externas não compõem o conceito de cultura que - de forma equivocada, como já vimos - se pretende efetivar, o que não é verdade, uma vez que as obras estrangeiras possuem a mesma natureza intelectual que as nacionais (e também são afetadas pela pirataria).¹⁴⁷

Tempos atrás, o art. 171 da CF/1988 permitia a diferenciação de tratamento entre empresa estrangeira e brasileira, a fim de proteger atividades importantes ao desenvolvimento da nação. No entanto, essa permissão foi revogada pela EC n° 6/1995, tendo em vista o crescimento do fenômeno da globalização.¹⁴⁸ Aplicando esse fato à música, podemos entender que não mais se explica esse sentimento purista voltado à música brasileira. Demoramos até firmar nossa identidade, mas ela, agora, já está devidamente solidificada.¹⁴⁹ A diferenciação é, portanto, injustificada.

Não somente injustificada, a determinação do critério de nacionalidade, tanto da obra quanto das pessoas envolvidas em sua produção, é inconstitucional. Um dos princípios basilares do nosso ordenamento jurídico é o da isonomia, conforme vimos nos capítulos iniciais, do qual decorre o princípio da não diferenciação tributária, disposto no art. 152 da CF/1988.¹⁵⁰ Também sob a orientação da isonomia, veda-se o tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situação equivalente.¹⁵¹

¹⁴⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 279.

¹⁴⁷ WASSERMAN, Rafael. *Notas sobre a Imunidade Musical: Liberdade de Expressão Artística e Cultura Nacional*. Em: *Tributação: Democracia e Liberdade*. Coord. GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 853-854.

¹⁴⁸ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. *E-Commerce, Tributação e Cultura: Análise Juseconômica das Imunidades Tributárias sobre as Cadeias Produtivas de Livros e Músicas*. 1ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016. p. 176.

¹⁴⁹ BORGES, Letícia Menegassi. *Os Impostos e a Imunidade da Música Brasileira: O Acesso à Cultura e a Intervenção do Estado no Domínio Social e Econômico*. 1ª ed. Curitiba: Editora Prismas, 2016. p. 156-157.

¹⁵⁰ BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988. “Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.”

¹⁵¹ *Idem*.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)”

Sabemos que isonomia também é sobre tratar desigualmente os desiguais, mas os critérios utilizados para pontuar as diferenças entre os contribuintes, justificando uma abordagem diversificada para a consecução de determinados fins, devem ser substancialmente relevantes e adequados para aquela finalidade.¹⁵²

A Constituição não faz distinção entre a cultura nacional e internacional. Dessa forma, se a nova imunidade é uma tentativa de democratização do acesso e valorização da cultura - entendimento que, como vimos, é um tanto quanto forçado -, a desequiparação feita através do critério de nacionalidade não persegue tal finalidade, mostrando-se impertinente. Ao invés de buscar a efetivação da isonomia pelo tratamento desigual entre desiguais, a medida acaba por dispensar tratamentos diferentes para contribuintes em situações equivalentes.¹⁵³ Destacamos que o patrimônio cultural brasileiro não é direito fundamental e que mesmo que exista uma intenção extrafiscal de incentivo ao seu desenvolvimento, a mesma não se revela constitucional.

Nessa esteira, não possuindo critério justificável para a distinção da nacionalidade dos materiais salvaguardados, bem como violando a regra de não discriminação tributária em razão da procedência de produtos e serviços, a nova imunidade desrespeita o princípio constitucional e direito fundamental da isonomia, o que enseja a declaração de sua inconstitucionalidade.¹⁵⁴

Ademais, essa previsão excludente ainda viola o GATT (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio), tratado internacional do qual o Brasil é signatário, o qual proíbe “qualquer discriminação tributária que venha a se estabelecer entre produtos nacionais e estrangeiros”. A norma, portanto, fere a ordem internacional, de maneira que os demais países que participam do Acordo podem vir a se sentir prejudicados e impor sanções ao Brasil.¹⁵⁵

Entendemos que, mesmo se retirada do texto da norma a restrição aos produtos nacionais de compositores e intérpretes nacionais, a imunidade seguiria sendo inconstitucional, por não

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

¹⁵² COSTA-CORRÊA, André Luiz. *A Inconstitucionalidade da Imunidade sobre Fonogramas e Videofonogramas e seus Suportes Materiais ou Arquivos Digitais (Emenda Constitucional n° 75/2013) e a Proposta de uma Interpretação Conforme para a sua Constitucionalidade*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Porto Alegre, ano 12, n. 61, p. 64-75, mar./abr. 2017. p. 66.

¹⁵³ *Idem*. p. 66.

¹⁵⁴ *Idem*. p. 67-69.

¹⁵⁵ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Imunidade Tributária Musical e Liberdade de Expressão Artística*. Em: *Tributação: Democracia e Liberdade*. Coord. GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 887 e 888.

salvaguardar, efetivamente, valores constitucionais de interesse público, excluindo os demais ramos artísticos e servindo ao interesse de determinado setor econômico.

3.3. A (in)eficácia da imunidade musical

Ainda não há dados que revelem os impactos da introdução da nova norma na Constituição no que se à variação dos números de vendas de produtos originais e piratas e à comparação entre os fonogramas e videofonogramas nacionais e os internacionais. Ou seja, ainda não se pode saber se os consumidores se sentiram influenciados pelo incentivo dado ao mercado, modificando seus hábitos de consumo.¹⁵⁶ No entanto, alguns fatores nos levam a crer que, além das complicações jurídicas, a imunidade tributária musical também não demonstra ter capacidade para realizar os fins que a justificam.

O grande problema da pirataria, principal fator que se busca combater com a imunização da produção e comercialização de produtos musicais nacionais, é que se deixa de remunerar não apenas as grandes cadeias de elaboração dos trabalhos, mas também os compositores e intérpretes, fragilizando os seus direitos autorais. Isso porque os fonogramas e videofonogramas originais, quando da sua fabricação, recebem um código de identificação denominado *International Standard Recording Code* (ISRC), o qual vincula o material aos seus responsáveis.¹⁵⁷

Assim, através dessa identificação e do sistema de direitos autorais, cuja coleta é centralizada pelo ECAD, é possível o estabelecimento do controle de utilização dos materiais musicais produzidos, mas apenas quando os meios usados sejam os legalmente previstos.¹⁵⁸ Há todo um investimento na criação desses trabalhos, uma vez que todos os envolvidos - autores, intérpretes, gravadores, produtores, distribuidores e vários outros profissionais - devem ser remunerados de forma justa, o que enseja o aumento do preço do produto final. Por isso o mercado pirata é tão prejudicial a esse ramo, porque, apesar de ser penalmente recriminado, conforme vimos

¹⁵⁶ BORGES, Leticia Menegassi. *Os Impostos e a Imunidade da Música Brasileira: O Acesso à Cultura e a Intervenção do Estado no Domínio Social e Econômico*. 1ª ed. Curitiba: Editora Prismas, 2016. p. 175-176.

¹⁵⁷ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. *E-Commerce, Tributação e Cultura: Análise Juseconômica das Imunidades Tributárias sobre as Cadeias Produtivas de Livros e Músicas*. 1ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016. p. 327.

¹⁵⁸ *Idem*. p. 329.

em momento anterior, ele é de grande aceitação por parte da sociedade, que acaba por optar pelo seu consumo. Essa escolha é feita exclusivamente pelo preço. Nesse sentido:

São custos do produto legal: a busca, aquisição da mídia e a embalagem. São custos quanto aos produtos piratas: risco de vírus, custos de entrar em atividade ilícita e medo de sanções legais. Se os preços do produto legal forem muito elevados, o consumidor preferirá adquirir o produto pirata ou baixar diretamente da *internet*. Assim, o problema está no preço, no comportamento do consumidor (não tem recriminação ética no Brasil) e uma parte daqueles que sabem da ilegalidade, vez por outra, podem apostar na impunidade (...).¹⁵⁹

Evidentemente, o direito tributário não se presta a estabelecer políticas para a prevenção e punição de atividades criminais, responsabilidade do direito penal, tampouco possui os meios necessários para promover uma reeducação ética da sociedade e instruir os cidadãos sobre os malefícios do financiamento do mercado ilegal de produtos, uma vez que a nossa coletividade apresenta uma tendência à individualização, buscando apenas o que é vantajoso para si. Dessa forma, uma política de conscientização demandaria esforços que estão muito além da capacidade desse ramo do direito, exigindo uma campanha que começa na própria educação familiar. Isso, se não for impossível, apenas alcançaria resultados a longo prazo.

Dessa maneira, a única forma de intervenção fiscal na pirataria foi através da tentativa de redução dos preços da mercadoria final pela concessão da imunidade tributária aos fonogramas e videofonogramas produzidos no Brasil e vinculados a autores ou intérpretes brasileiros. Além do fato, já levantado, de que essa medida não se mostra acertada por excluir do seu alcance os materiais internacionais, que também são vítimas da contrafação, há outros indícios que demonstram que o tratamento tributário dispensado à questão tem uma grande tendência à ineficiência.

Primeiramente, a concessão da imunidade pretende alcançar o consumidor, e não a indústria fonográfica em si, buscando o persuadir a optar pelo produto original em detrimento do ilegal a partir da redução do seu preço final. A cadeia de produção deve ser beneficiária indireta, sendo favorecida pelas consequências do aumento do consumo do seu material. Dessa forma, nada acontecerá se as produtoras não repassarem os incentivos recebidos aos usuários finais.

Sabemos que “o interesse das grandes gravadoras, realmente, é manter seus lucros elevados”,¹⁶⁰ o que nos leva ao entendimento de que, sem qualquer determinação expressa no sentido dessa redução do preço final, é bem provável que aqueles que estão envolvidos na

¹⁵⁹ *Idem.* p. 330.

¹⁶⁰ *Idem.* p. 335.

elaboração dos fonogramas e videofonogramas musicais guardem para si os valores “economizados” em razão da imunidade recebida, vendendo os objetos finais pelos mesmos preços de antes da EC n° 75/2013. Assim, caminha-se para a não concretização do objetivo da luta contra a pirataria através da redução do preço dos produtos originais, o que esvazia o conteúdo da norma introduzida na Constituição.¹⁶¹

Mesmo se o preço fosse diminuído, de fato, ainda assim não seria o suficiente. Durante a tramitação da PEC n° 98/2007, que posteriormente se tornou a PEC n° 123/2011, levantou-se a previsão de que os valores dos produtos finais seriam reduzidos em 40%. Mesmo com essa perspectiva, ainda seria economicamente mais vantajoso, ao consumidor, adquirir o material ilegal. Isto é, “os parlamentares estão apostando que um indivíduo que se recusa a comprar um disco de R\$ 29,90 mude sua atitude ao ver uma etiqueta de R\$ 17,90, sabendo que o preço do produto pirateado circula entre R\$ 2,90 e R\$ 4,90”.¹⁶²

A situação piora quando deixamos de considerar apenas o mercado pirata e nos voltamos ao “comércio” *on-line*, no qual as mesmas produções podem ser adquiridas sem qualquer custo econômico direto. Isso porque “o consumidor está cada vez mais insensível à distinção entre a música no CD ou DVD e a música ou apresentação musical em formato digital”.¹⁶³ Ou seja, a materialidade do produto está se tornando algo prescindível, até porque as formas de reprodução também se diversificaram. Agora, só precisamos do arquivo, que poderá ser reproduzido em computadores, celulares, *tablets*, aparelhos de reprodução mp3, entre outros dispositivos, dispensando os aparelhos de leitura das mídias materiais.

Aliás, nem todas as formas de acesso gratuito ao conteúdo musical são ilegais. Existem plataformas em que os próprios artistas disponibilizam seus trabalhos para o seu público sem que seja necessária qualquer contraprestação por parte desse, já que o próprio veículo utilizado possui suas maneiras de remuneração ao artista. É o caso do *Youtube*, o qual levanta o dinheiro repassado ao artista através das propagandas que faz.¹⁶⁴

¹⁶¹ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Imunidade Tributária Musical e Liberdade de Expressão Artística*. Em: *Tributação: Democracia e Liberdade*. Coord. GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014. p. 889.

¹⁶² CARVALHO, Lucas de Lima. *A imunidade musical*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, set./out. 2014. p. 15-59. p. 28.

¹⁶³ *Idem*. p. 28.

¹⁶⁴ BORGES, Letícia Menegassi. *Os Impostos e a Imunidade da Música Brasileira: O Acesso à Cultura e a Intervenção do Estado no Domínio Social e Econômico*. 1ª ed. Curitiba: Editora Prismas, 2016. p. 193.

Nos parece que não há muito o que fazer em relação à decadência dos meios físicos de armazenamento de produtos musicais. Temos exemplos de diversas utilidades que, no passado, eram muito importantes, mas que se tornaram obsoletas com o avanço tecnológico. É o caso das máquinas de datilografar e dos videocassetes, e os materiais fonográficos aparentam estar seguindo o mesmo caminho. Contudo, no que diz respeito à subsistência dos artistas, percebemos que o próprio mercado musical vem se adaptando às dificuldades que enfrenta, se utilizando daquilo que pode ser uma ameaça para incentivar a divulgação dos seus trabalhos: a *internet*.

Por essas razões é que mostramos que a imunidade musical, inserida no ordenamento jurídico pela EC n° 75/2013, além de inconstitucional, também é ineficaz, “anacrônica e inócua na consecução de seus objetivos”,¹⁶⁵ sendo totalmente dispensável. Aliás, o próprio texto da norma contribui para a sua imprestabilidade, pois alcança não apenas os suportes materiais dos fonogramas e videofonogramas, mas também os seus arquivos digitais.¹⁶⁶

Demonstrada a incapacidade do direito tributário de buscar, através da imunidade, uma forma de incentivo à cultura - nacional e em formato musical - e de combate à pirataria, passamos a tratar de propostas alternativas que possam atingir esses objetivos.

A primeira delas acontece ainda no âmbito tributário. Para alcançar o *status* constitucional de imunidade, é necessário que a pessoa ou o bem protegido revele um valor inestimável para a sociedade, traduzindo um dos princípios ou direitos fundamentais salvaguardados pela Constituição. No entanto, outras formas de concessão de benefícios fiscais (como as figuras da isenção e da alíquota zero) podem ser utilizadas sob um fundamento extrafiscal mais voltado para a consecução de fins mais imediatos, que também podem apresentar perspectiva econômica, sendo de fácil concessão, alteração e revogação. Por exemplo:

(..) as gravadoras independentes é que necessitam de tributação favorecida para sobreviverem e fomentarem a indústria musical com novos talentos. Nesse aspecto, duas políticas tributárias ajudaram o setor, como visto: benefícios fiscais junto ao CONFAZ e o enquadramento dessas gravadoras independentes no simples (...).¹⁶⁷

¹⁶⁵ *Idem*. p. 193.

¹⁶⁶ BASTOS, Ricardo Victor Ferreira. *A Imunidade Instituída pela Emenda Constitucional n° 75/2013 e sua Caracterização no Ordenamento Jurídico Nacional*. Em: *Direito Tributário Constitucional: Temas Atuais Relevantes*. Coord. Valadão, Marcos Aurélio Pereira; Meira, Liziane Angelotti; Borges, Antônio de Moura. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2015. p. 230.

¹⁶⁷ BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. *E-Commerce, Tributação e Cultura: Análise Juseconômica das Imunidades Tributárias sobre as Cadeias Produtivas de Livros e Músicas*. 1ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016. p. 327.

Fora do direito tributário, por sua vez, acreditamos que uma atualização da forma como são tratados os direitos autorais ajudariam a lidar com a mudança na forma de consumo que o mercado fonográfico vem sofrendo, a fim de permitir que os artistas não sejam lesados pela fluidez das relações comerciais proporcionada pelos avanços tecnológicos.

Ademais, o Estado, até pouco tempo, não se atentava às formas de incentivo à cultura no Brasil, mas no início dos anos 2000 começaram a surgir políticas públicas voltadas ao fomento da produção cultural do país. Essa alternativa se mostra mais adequada do que a prevista na alínea “e” do art, 150, VI não só por abranger todas as formas de expressão artística, não se limitando à música, mas também porque ao invés de contar com a boa vontade do mercado, se abstendo a uma atuação negativa de não incomodar o setor econômico, proporciona ações efetivas de financiamento da realização da arte.

Em 2014, após um período de consolidação de diversos programas culturais promovidos pelo Governo para o incentivo e “garantia do pleno exercício dos direitos culturais” pela população, foi instituído pela Lei nº 13.018/2014 o Plano Nacional de Cultura, que busca proporcionar “os meios e insumos necessários para produzir, registrar, gerir e difundir iniciativas culturais” através do repasse de verbas, que ocorre de maneira simplificada, de forma a beneficiar todos os setores de maneira proporcional, evitando privilégios.¹⁶⁸

Por meio dessas medidas, bem como da conscientização da população acerca da importância da arte e da valorização dos artistas, é que de fato enalteceremos a produção cultural do nosso país de forma adequada, inclusive sem discriminar as expressões de cultura estrangeira. Chegar ao fim dos problemas econômicos e sociais que motivaram a aprovação da imunidade musical é um pensamento utópico, mas os danos causados pela pirataria, pelo desrespeito dos direitos autorais e pelo menosprezo do esforço artístico podem ser amenizados a ponto de não mais configurarem uma ameaça ao espírito criativo que deve estar presente em todas as comunidades de convívio humano.

¹⁶⁸ BORGES, Letícia Menegassi. *Os Impostos e a Imunidade da Música Brasileira: O Acesso à Cultura e a Intervenção do Estado no Domínio Social e Econômico*. 1ª ed. Curitiba: Editora Prismas, 2016. p. 185-187.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A nossa Constituição possui um forte viés axiológico, estando repleta de valores que devem ser observados por todo o ordenamento jurídico. São resguardados direitos e garantias fundamentais que, em razão da sua essencialidade à vida em sociedade, prevalecem sobre todas as situações e, a fim de evitar qualquer relativização, são considerados cláusulas pétreas, nos termos do art. 60, § 4º da CF/1988.

Também o direito tributário está sujeito a esses princípios, possuindo, inclusive, suas próprias ferramentas de efetivação e aplicação dos mesmos. Em nível constitucional, estão as imunidades tributárias, que são formas de se buscar a concretização dos valores consagrados constitucionalmente através da proibição ao Estado de impor o seu poder de tributar a determinados sujeitos, objetos ou situações, a fim de que não seja prejudicado nenhum interesse público por causa da incidência de impostos.

Dessa forma, pudemos perceber que as imunidades tributárias previstas pelas alíneas “a”, “b”, “c” e “d” do art. 150, VI, da CF/1988 atendem às premissas do instituto em questão, sendo justificadas por princípios de extrema importância, tais como o federativo, o da capacidade contributiva, o da liberdade de crença, o da liberdade de exercício dos direitos políticos e o da liberdade de expressão, além de auxiliar na consecução de fins estatais ao incentivar a realização de serviços públicos essenciais, como os de assistência social e educação. Ademais, vimos a forma pela qual o Superior Tribunal Federal vem delimitando o alcance dessas normas, visando maximizar seus efeitos de maneira teleológica.

Contudo, a inclusão da alínea “e” ao art. 150, VI, da CF/1988 desafia toda a lógica construída desde a promulgação da Constituição. A previsão de que estarão imunes à incidência de impostos os fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil que contenham obras de artistas brasileiros se revela altamente controversa, provocando inúmeros questionamentos que serão de difícil resolução pela jurisprudência, já que as restrições do próprio texto da norma demonstra que ela está voltada a uma interpretação gramatical.

Entretanto, a interpretação literal da imunidade musical viola uma série de preceitos constitucionais. A nova norma procura proteger a indústria fonográfica dos malefícios da pirataria e dos avanços tecnológicos, que causam o desmonte da referida cadeia de produção, bem como

prejudicam os artistas dessa área. Assim, escondida pela suposta intenção de valorização da cultura nacional, a imunidade acaba por beneficiar um setor econômico específico, prejudicando a livre concorrência e abrindo o precedente para que os demais segmentos pleiteiem igual tratamento.

Ademais, a música, por si só, não é um direito fundamental. A “cultura” é tratada de forma geral na Constituição, sem qualquer diferenciação entre as expressões artísticas. Dessa maneira, a discriminação da imunidade musical para com as demais artes a torna injustificada.

Outro aspecto que evidencia a inconstitucionalidade da norma é o estabelecimento do critério de nacionalidade dos artistas envolvidos na obra que se pretende imunizar, bem como a especificação de que ela deve ser de produção nacional. A diferenciação estabelecida entre brasileiros e estrangeiros vai contra os princípios da razoabilidade, da não diferenciação tributária e da vedação ao tratamento desigual entre contribuintes equivalentes.

Outrossim, vimos que a valorização da cultura, apesar de extremamente relevante, não é papel do direito tributário, que não possui meios hábeis para atingir essa finalidade. O avanço tecnológico quase impossibilita que haja um controle sobre a divulgação e comercialização ilegal de produtos culturais (dentre eles, os musicais), de forma que o estímulo ao consumo de materiais originais pela redução da carga tributária que sobre eles recai se mostra inócuo.

Ainda, nada garante que as grandes gravadoras e os estabelecimentos que comercializam os produtos musicais, imunes, repassem a redução de gastos aos consumidores, diminuindo os seus preços finais. Dessa forma, a solução dos problemas evidenciados durante a tramitação da PEC da Música está muito além do alcance do direito tributário, mas há maneiras de se lidar com a situação.

Por exemplo, é possível que se repense o sistema de direitos autorais, buscando meios de se valorizar o trabalho dos artistas nesse tempo em que as relações de consumo se mostram um grande distanciamento entre os envolvidos no processo. Os próprios artistas já estão se adaptando à modernidade, e também o direito deve fazê-lo.

Por fim, a promoção de políticas públicas e de planos de incentivo cultural direto nas fontes de produção criativa, por meio de repasse de verbas, se mostra muito mais estimulante e certa na promoção da cultura do que a concessão de uma imunidade que, para ser válida, depende da boa vontade de todos os envolvidos na produção, comercialização e consumo dos materiais.

Concluimos, portanto, pela inconstitucionalidade e pela ineficácia da imunidade tributária musical, que deve ser retirada da Constituição para não macular os valores desta com os seus vícios.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BASTOS, Ricardo Victor Ferreira. *A Imunidade Instituída pela Emenda Constitucional nº 75/2013 e sua Caracterização no Ordenamento Jurídico Nacional*. Em: *Direito Tributário Constitucional: Temas Atuais Relevantes*. Coord. Valadão, Marcos Aurélio Pereira; Meira, Liziane Angelotti; Borges, Antônio de Moura. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2015.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: Teoria Geral e Constitucional*. 2ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. *Juridicidade e Eficiência econômica das imunidades tributárias eletrônicas: Livros, Fonogramas e Videogramas Musicais*. 2015. Dissertação de Mestrado - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2015.

BOMTEMPO, Eugênio Pacceli de Moraes. *E-Commerce, Tributação e Cultura: Análise Juseconômica das Imunidades Tributárias sobre as Cadeias Produtivas de Livros e Músicas*. 1ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2016.

BORGES, Letícia Menegassi. *Os Impostos e a Imunidade da Música Brasileira: O Acesso à Cultura e a Intervenção do Estado no Domínio Social e Econômico*. 1ª ed. Curitiba: Editora Prismas, 2016.

BRAGHINI, Marcelo.; BRAGHINI, Ricardo. *O alcance da imunidade tributária prevista na recente Emenda Constitucional 75/2013*. Revista de Estudos Tributários - Síntese, Porto Alegre, v. 16, n. 95, p. 16-28, jan./fev. 2014.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 1988.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *PEC 98/2007*. Brasília, 2007. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=357094>>. Acesso em 18/06/2018.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *PEC 98/2007*. Brasília, 2007. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=10D064FDB9AA2FF546DCFB5F2D1B7979.proposicoesWebExterno1?codteor=474630&filename=Tramitacao-PEC+98/2007>. Acesso em 18/06/2018.

CARVALHO, Leandro de. *Abordagem Discursiva da Ação Pública: Análise da Transformação da Crise na Indústria Fonográfica em Problema Público*. 2017. 196f. Tese de doutorado - Universidade de Brasília, Brasília, 2017.

CARVALHO, Lucas de Lima. *A imunidade musical*. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 12, n. 71, set./out. 2014. p. 15-59.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 15ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CONTEPELLI, Ernani; SENNA, Nathália. *Imunidades Tributárias, Liberdade de Empresa e Justiça Constitucional*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 22, n. 117, jul./ago. 2014. p. 15-36

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2015.

COSTA-CORRÊA, André Luiz. *A Inconstitucionalidade da Imunidade sobre Fonogramas e Videofonogramas e seus Suportes Materiais ou Arquivos Digitais (Emenda Constitucional nº 75/2013) e a Proposta de uma Interpretação Conforme para a sua Constitucionalidade*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. Porto Alegre, ano 12, n. 61, p. 64-75, mar./abr. 2017.

DELGADO, José Augusto. *A Interpretação Contemporânea do Direito Tributário e os Princípios da Valorização da Dignidade Humana e da Cidadania*. Em: *Tributos e Direitos Fundamentais*. Coord. Octavio Campos Fischer. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *A extrafiscalidade como forma de concretização do princípio da redução das desigualdades regionais*. 2009. 188f. Tese de doutorado - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributação e Direitos Fundamentais*. Em: *Tributos e Direitos Fundamentais*. Coord. Octavio Campos Fischer. 1ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

HARADA, Kiyoshi. *Exame da EC 75/2013 que institui a imunidade de fonogramas e videofonogramas musicais*. Revista de Estudos Tributários - Síntese, Porto Alegre, v. 16, n. 95, p. 9-15, jan./fev. 2014.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Tributação e Direitos Fundamentais: propostas de efetividade*. Em: *Tributação e Direitos Fundamentais*. Coord. Melissa Folmann. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2010.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Tributação e Direitos Fundamentais*. Em: *Tributação e Direitos Fundamentais*. Coord. Melissa Folmann. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2010.

MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang. *Curso de Direito Constitucional*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MELLO, MARCO AURÉLIO. *Questões Jurídicas na Era Digital - O Supremo e a Controvertida Imunidade Tributária do “Livro Eletrônico”*. International Journal of Digital Law and Data Law [2015 – Vol 1].

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Imunidade Tributária Musical e Liberdade de Expressão Artística*. Em: *Tributação: Democracia e Liberdade*. Coord. GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014.

SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem. *Aspectos doutrinários e jurisprudenciais das limitações ao poder de tributar*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 89. p. 160-198. 2009.

SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem de. *Imunidades Tributárias: Alguns aspectos doutrinários e jurisprudenciais*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. v. 19, n. 96, jan./fev. 2011. p. 40-70.

WASSERMAN, Rafael. *Notas sobre a Imunidade Musical: Liberdade de Expressão Artística e Cultura Nacional*. Em: *Tributação: Democracia e Liberdade*. Coord. GRUPENMACHER, Betina Treiger. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2014.